



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

EXPEDIENTES N° : 3369-2008 y 3383-2008
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 31 de marzo de 2015

VISTAS las apelaciones interpuestas por , con RUC N° , contra las Resoluciones de Intendencia N° 0150140006979 y 0150140006976 de 28 de diciembre de 2007, emitidas por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declararon infundadas las reclamaciones contra la Resolución de Intendencia N° 012-018-0006579 que declaró procedente en parte las solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio de agosto de 2005 a julio de 2006 y contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011632 a 012-003-0011643, emitidas por Impuesto General a las Ventas de agosto de 2005 a julio de 2006 y contra las Resoluciones de Multa N° 012-002-0011139 a 012-002-0011150 giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que al amparo de lo establecido por el artículo 149° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable supletoriamente a los procedimientos tributarios, corresponde disponer la acumulación de los procedimientos seguidos con Expedientes N° 3369-2008 y 3383-2008, por guardar conexión entre sí.

Argumentos de la recurrente

Que la recurrente indica que los "Holding Certificates" constituyen documentos emitidos por compañías almaceneras locales que brindan los servicios de almacenamiento para garantizar la tenencia, custodia y conservación de los productos mineros, así como la libre disponibilidad de los mismos para ser embarcados en las oportunidades acordadas entre el comprador y el vendedor local, como consecuencia de la instrucción y autorización de este último, y tienen en la mayoría de los casos como objetivo principal que el comprador del exterior acceda a financiamientos por parte de entidades crediticias financieras, ya que estos documentos sirven para garantizar a estas entidades la existencia de los productos cuya compra está financiando.

Que afirma que el hecho que se señale que el beneficiario de los "Holding Certificates" es el banco del exterior, desvirtúa la afirmación de la Administración referida a que el beneficiario es el propietario de los bienes a los que se refieren los documentos, y que se encuentra acreditado que el empleo de los "Holding Certificates" es un mecanismo de garantía para que su cliente se financie y, en ciertas ocasiones, para adquirir los bienes que vende, afectarlos en depósito y solicitar la emisión de los "Holding Certificates" sea como garantía a favor del cliente o del banco que lo financia.

Que en relación a la transferencia de propiedad manifiesta que para que se materialice el hecho imponible tiene que verificarse que se produzca la transferencia del derecho de propiedad con la tradición de los mismos, y que como consecuencia de la transferencia, el adquirente obtenga los derechos plenos de dominio sobre los bienes (uso, goce y disposición), lo que no produce la emisión de "Holding Certificates".

Que en cuanto a lo establecido por el artículo 1580° del Código Civil, citado por la Administración, señala que no es aplicable al caso de los "Holding Certificates", pues no representa un título de propiedad sobre los concentrados mineros ni se trata de un título valor cuya transmisión origine también la transferencia del derecho de propiedad sobre los bienes a los que se encuentra referido.

Que agrega que el riesgo se transfiere cuando los concentrados mineros se hayan embarcado, es decir, hayan pasado la borda del buque. Los riesgos se mantienen en poder del vendedor hasta su entrega en

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

la borda del buque, oportunidad en que los mismos pasan al comprador, lo que se condice con lo establecido por las reglas de la Cámara de Comercio Internacional, que establecen que en condiciones FOB, el vendedor debe soportar todos los riesgos de pérdida o daño de la mercancía hasta el momento en que haya sobrepasado la borda del buque en el puerto de embarque convenido. Al respecto, cita el criterio establecido en la Resolución N° 1217-4-97.

Que en lo referente a los pagos -provisional, primer pago provisional o primer pago- sostiene que se producen luego de 10 días de la fecha de emisión del conocimiento de embarque, y que su derecho de propiedad se mantiene hasta la fecha en que se verifica el primer pago provisional, por lo que la transferencia de la propiedad se produce incluso en un momento posterior al embarque, cuando se recibe el pago provisional de parte del comprador, lo que según el contrato debe ocurrir días después de producido el embarque.

Que precisa que los supuestos adelantos que le fueron entregados por BHL Resources Limited Inc. constituyen en esencia financiamientos otorgados al amparo del contrato en línea de crédito celebrado con dicha compañía que obra en el expediente de fiscalización y que fueron compensados con el precio pactado con las exportaciones de concentrados, conforme a lo establecido en el contrato de crédito, que ampara transacciones distintas e independientes de las operaciones de venta de concentrados mineros. En ese sentido, indica que de acuerdo a lo establecido por las partes en los contratos de compraventa celebrados con sus clientes del exterior, la transferencia de propiedad de los minerales no se producía mientras éstos se encontraban en los depósitos, sino luego de que habiéndose emitido y presentado los conocimientos de embarque se efectuaba el pago provisional, por cuanto los desembolsos efectuados antes del embarque no constituyen en forma alguna el "primer pago" o "pago provisional" establecido en los contratos de compraventa de concentrados mineros en la medida que no fueron realizados contra entrega del conocimiento de embarque relacionado a dicha operación.

Que indica que la circunstancia que por instrucciones de su cliente BHL Resources Limited Inc. se haya indicado en los conocimientos de embarque como consignatario el término "to order" y como dirección a notificar, una distinta a la de su cliente, no significa de modo alguno que los concentrados no hubieran sido exportados a favor del referido cliente, toda vez que la remisión de los bienes a las personas señaladas por su cliente se efectuó siguiendo sus instrucciones, a su cuenta y riesgo y en el marco de la relación jurídica de compraventa internacional celebrada con su cliente. Añade que debe tenerse en cuenta que de acuerdo a la normatividad aduanera aplicable, para que una operación califique como exportación, no es necesario que la mercancía haya sido enviada a la dirección o domicilio fiscal del importador, sino que es suficiente que se produzca el embarque de la mercancía, conforme al artículo 54° de la Ley General de Aduanas.

Que en cuanto al falso mutuo alegado por la Administración, sostiene que no existe obligación legal alguna en virtud de la cual se deba percibir intereses en todas las operaciones de mutuo que se realicen, pues las propias normas tributarias reconocen la posibilidad de otorgar préstamos gratuitos, determinando en esos casos intereses presuntos, salvo prueba en contrario a través de los libros de contabilidad del deudor. En ese sentido, concluye que no en todos los supuestos será necesario que la devolución del préstamo otorgado se efectúe mediante la entrega de un bien que responda a la misma cantidad, especie y calidad del bien original materia del préstamo, y que dado que no se encuentra en el supuesto de un préstamo de bienes en especie, no está en la obligación de devolver un bien en la misma cantidad y especie, por lo que el argumento de la Administración no tiene validez.

Que explica que los "Holding Certificates" no tienen ninguna de las características que señala la ley de la materia para ser calificados como títulos valores, puesto que únicamente certifican la existencia y ubicación de concentrados mineros que se encuentran en poder de un determinado almacén, que serán remitidos al comprador del exterior cuando éste lo solicite, para lo que se requiere la autorización del vendedor, no están destinados a la circulación, no están sujetos a las formalidades que la ley exige para darles el tratamiento de títulos valores, ni fueron creados por disposición legal como lo establece la Ley

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

de Títulos Valores. Señala que la Administración por sí misma no puede otorgarle al holding certificate los efectos jurídicos de un certificado de depósito cuando no cumple los requisitos que la legislación nacional ha previsto para ello, lo que implica una interpretación analógica prohibida por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, lo que debe ser desestimado.

Que por otro lado, en cuanto al tratamiento contable de los adelantos recibidos de BHL Resources Limited Inc. como financiamiento en virtud del contrato de línea de crédito celebrado manifiesta que no han sido contabilizados como ingresos, siendo que no emite ninguna factura por las sumas recibidas a título de financiamiento, ni se descarga de los inventarios los concentrados por los cuales se emiten los "Holding Certificates". Precisa que los reconoce como ingresos sólo cuando se ha producido el embarque de los concentrados y descarga en ese momento los bienes de las cuentas de existencias y genera la cuenta por cobrar que se compensa automáticamente con los financiamientos recibidos.

Que refiere que los Holding Certificates se rigen por ley extranjera y que de acuerdo al Derecho Inglés, no constituyen documentos que por su sola emisión o endoso transfieran la propiedad de los bienes que representan, por lo que resulta irrelevante la cita de la Ley de Títulos Valores realizada por la Administración relativa a que la Ley Inglesa de venta de bienes de 1979 no regula los Holding Certificates ni los Warehouse Certificates, ya que ello demuestra que no constituyen medios que sirvan para la venta.

Que indica que es el exportador quien numera la Orden de Embarque o la Declaración de Exportación con datos provisionales, quien cuenta con autorización para efectuar dicho embarque de exportación, y, partiendo del sometimiento de las mercancías a la potestad y control aduaneros realizará dicho embarque bajo el procedimiento regular, siendo el embarque lo que lo convertirá en exportador. Así señala que de acuerdo a la Ley General de Aduanas y la Resolución N° 1273-A-2004, al ser el embarcador de las mercancías deviene en el exportador. Sobre la base de ello, afirma que no se ha producido la figura de exportación por cuenta de terceros, pues suscribió la declaración de exportación, y no se encuentra en los casos de exportaciones a través de terceros (comisionistas) ni de exportaciones bajo contratos de colaboración empresarial.

Que explica que la exportación definitiva implica que en términos legales, cualquier embarque que se efectúe con destino al exterior (declaración) será realizado con la única y exclusiva finalidad que las mercancías sean consumidas definitivamente en el extranjero, donde radica la importancia de la exteriorización del destino aduanero de exportación definitiva, materializado por el declarante mediante la numeración de la respectiva orden de embarque y por donde se ponían en manifiesto los verdaderos alcances e implicancias legales de tal destino aduanero, así como del posterior y consecuente embarque efectuado en este contexto legal. Al respecto indica que la exportación realizada por ésta tuvo siempre la finalidad de consumo definitivo de los concentrados en el exterior (nunca en el país).

Que señala que para que una venta sea considerada exportación, lo único que se requiere es que las mercancías salgan (para su consumo) al exterior o fuera del territorio aduanero y que pretender sostener lo contrario llevaría al absurdo de gravar con el Impuesto General a las Ventas, las operaciones de exportación en las que la emisión de la factura de la mercadería que será exportada ocurre con anterioridad a la exportación misma, es decir, cuando los bienes se encuentran aún en el territorio peruano, ya que la emisión de tal documento constituye un supuesto que genera la obligación de pagar el tributo.

Que indica que una compraventa internacional, como la del caso particular, en tanto exportación, no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas y que la afectación de estas ventas constituiría un despropósito carente de fundamento jurídico y técnico; así también manifiesta que las normas del Impuesto General a las Ventas deben ser interpretadas atendiendo no solo a su literalidad, sino sobre la base de su finalidad y objetivos técnicos, los que se centran en la recaudación con neutralidad y en la remisión al exterior de bienes sin carga tributaria alguna. Por lo tanto, la operación que en realidad se excluye del ámbito del impuesto por una decisión legislativa, no es la de exportación en sí, que solo



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

implica la salida de un bien del territorio nacional, sino la transferencia de propiedad realizada previamente, cuando el destino de los bienes es el exterior, y en atención a tal destino que la transferencia de propiedad en el país resulta exenta, ya que de otra manera, sería una operación gravada al haberse realizado en territorio nacional, pero se le inafecta pues el consumo se produce en el exterior, y con ello la manifestación de riqueza que se desea gravar escapa de la potestad tributaria del Estado.

Que finalmente, despliega un análisis de lo que es exportación desde un punto de vista técnico y doctrinario, abordando los aspectos del Impuesto General a las Ventas y los criterios de imposición de las operaciones o negocios internacionales y concluye que en el caso de la exportación de bienes, si bien se trata de la venta de un bien ubicado en territorio nacional, se encuentra sujeta a un régimen especial que la inafecta del impuesto, a fin que dicha operación sea gravada únicamente en el país de destino, para lo cual se requiere que el bien salga del país para ser usado o consumido en el exterior, a través de una operación de exportación.

Que sobre las Resoluciones N° 00399-4-2003 y 01242-1-2002, señala que no son jurisprudencia obligatoria y que no son aplicables al caso de autos, pues se trata de supuestos y controversias distintos. Asimismo, como sustento de su posición, solicita considerar los criterios establecidos en las Resoluciones N° 01047-4-2004, 00399-A-2003, 01242-1-2002, 00010-1-2002, 06845-1-2002, 1273-A-2004 y 218-3-98.

Argumentos de la Administración:

Que la Administración describe la naturaleza del Impuesto General a las Ventas como impuesto al consumo sobre la base de la normativa nacional y doctrina nacional e internacional y de las exportaciones de bienes. Así, afirma que el tratamiento tributario y aduanero de estas operaciones recoge el principio de imposición en el país de destino, mediante el cual la jurisdicción tributaria del Estado del destinatario de la mercancía aplica la misma tasa del IVA o IGV que aplicaría a los bienes producidos en dicho Estado, evitándose de esta forma que los mismos bienes sean gravados a la salida del territorio del Estado del sujeto exportador y simultáneamente a su ingreso en el Estado del sujeto importador, de modo que al prevalecer una imposición conforme con el criterio de destino, se reintegra al exportador en el momento de cruce de las fronteras aduaneras, el impuesto pagado por la "acumulación de valor agregado" realizada en el país.

Que indica que de acuerdo con lo señalado y con la definición dada por la legislación aduanera, la exportación definitiva se configura cuando coexisten las condiciones previstas según el ordenamiento, es decir, que consista en la extracción de mercancías de libre circulación desde un territorio aduanero hacia otro, con la finalidad de ser consumido en el exterior, por lo que se podría concluir que las acciones de "uso y consumo" no son requisitos inherentes para que se verifique, sino que constituyen el objeto o propósito de su realización. Con ese fin cita la Resolución N° 6413-A-2005.

Que advierte que en la definición de exportación no existe disposición alguna que establezca que el exportador sea necesariamente un sujeto domiciliado, por lo que válidamente podría efectuarse una venta interna gravada con el impuesto a un sujeto no domiciliado, respecto de bienes que posteriormente sean materia de exportación por orden de este mismo sujeto no domiciliado, para lo cual menciona el criterio establecido en las Resoluciones N° 01242-1-2002 y 399-4-2003, sobre la base de lo cual concluye que la operación de venta de bienes muebles se encontrará gravada con el impuesto siempre que se configure el hecho imponible legalmente descrito, independientemente de la condición de domiciliado o no domiciliado del adquirente de los bienes y del destino que se le dé con posterioridad a dichos bienes.

Que hace referencia a los contratos de compraventa de concentrados y señala que las Cláusulas Décimo, Décimo Tercera y Décimo Octava, mediante las cuales se pactó que el título de propiedad pasaría del vendedor al comprador a la recepción del primer pago o del primer pago provisional, regulan dos momentos distintos de la operación de compraventa: la transferencia de propiedad del bien (Cláusulas



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Décima, Décimo Tercera y Décimo Octava) y su entrega al adquirente (Cláusula Tercera, Quinta y Séptima).

Que señala que los INCOTERMS describen las responsabilidades del comprador y el vendedor en el comercio internacional; sin embargo, no tratan el tema de la transferencia de la propiedad, por lo que las cláusulas Décima, Décimo Tercera y Décimo Octava de los referidos contratos no sólo establecieron que el título de propiedad pasaría del vendedor al comprador a la recepción del vendedor del primer pago o del primer pago provisional, sino que señalaron que el riesgo de pérdida pasaría del vendedor al comprador cuando el material cruce la baranda de la embarcación en el puerto de carga (FOB).

Que indica que dado que según el contrato, el título de propiedad pasaría del vendedor al comprador a la recepción del primer pago o primer pago provisional por el comprador, es claro que la intención de las partes en dicho contrato era efectuar la transferencia de propiedad de los bienes en un momento distinto al de la entrega física de éstos.

Que en relación a los "Holding Certificates" los define como documentos representativos de determinada cantidad de concentrado de mineral y de metal refinado, emitidos a nombre de las empresas no domiciliadas antes de embarcarse o exportarse. Estos documentos, entre otros aspectos, señalan que los bienes se encuentran debidamente almacenados, libres de embargo preventivo, gravamen o daños, a nombre del cliente del exterior y a su disposición irrevocable para su envío a su más pronta conveniencia.

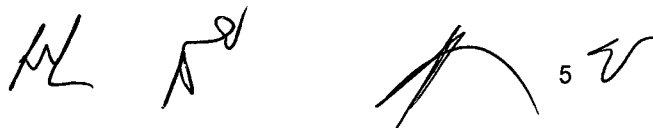

Que manifiesta que de los actuados verificó que las empresas _____ a solicitud de la recurrente, emitieron Certificados de Depósito o de Almacenaje (Holding Certificates) para las entidades financieras del exterior por cuenta de BHL Resources Limited Inc.

Que manifiesta que de la traducción de los contratos presentados, se aprecia que _____ o _____, según fuera el caso, almacenaron determinada cantidad de concentrado de plomo y mantuvieron todos los documentos de titularidad, garantías, recibos y otros documentos relacionados con el referido concentrado, a nombre, disposición y orden irrevocable, total y exclusiva de Standard Bank PLC. denominado SBP, así como que _____ según sea el caso, dejaron constancia que el material se encontraba libre de cargas y gravámenes, añadiendo que no permitirían la liberación del material (o de alguna porción del mismo) a menos que hayan recibido instrucciones escritas de parte de SBP, indicando la persona a quien se entregaría el material y el recibo y/o los documentos contra los cuales se liberaría el material.

Que en relación a los Warehouse Certificates CW-067/05 y CW-009/06 señala que según la traducción de dichos documentos, apreció que _____ almacenó determinada cantidad de concentrado de plomo y zinc, confirmando que los bienes en mención se encuentran libres de cualquier gravamen, cargo o daño a la orden de _____, Róterdam, por cuenta de BHL Resources Limited Inc.; así como que _____ confirmó que el material se encuentra a disposición irrevocable del _____, Rotterdam, por cuenta de BHL Resources Limited Inc., para ser embarcado según sus instrucciones.

Que agrega que según dichos documentos, se indicó expresamente que el banco del exterior por cuenta de BHL Resources Limited Inc., tenía el dominio legal y usufructo del material y que los bienes se encontraban a disposición total y exclusiva y a la orden irrevocable o a la disposición irrevocable o retenidos por orden del banco del exterior por cuenta de BHL Resources Limited Inc., así como que el almacén no permitiría que los bienes fueran sujeto de hipoteca, venta o gravamen de ningún tipo a favor de ningún tercero o que los bienes en mención se encontraban libres de cualquier gravamen, cargo o daño a la orden del banco del exterior por cuenta de BHL Resources Limited Inc..

Que advierte del contrato de crédito celebrado por la recurrente con BHL Resources Limited Inc., que ésta se comprometió a otorgar a la primera una línea de crédito por la suma de US \$ 30'000,000.00, la cual sería desembolsada en las oportunidades requeridas por la recurrente mediante transferencias bancarias,

 5 



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

depósitos en cuenta, giros, órdenes de pago o cualquier otro medio de pago, a través de empresas del sistema financiero nacional o del exterior, añadiéndose que el control de los desembolsos y devoluciones de los préstamos otorgados, se efectuaría mediante el sistema de cuenta corriente.

Que agrega que BHL Resources Limited Inc. también otorgaba mediante transacciones independientes a las que eran materia del requerimiento, préstamos a favor de la recurrente para utilizarlos como capital de trabajo, financiamientos que en muchas ocasiones los recibió a partir de los recursos que BHL Resources Limited Inc. ha obtenido en el exterior con la garantía de los Holding Certificates.

Que al respecto indica que sin embargo, a pesar de lo señalado por la contribuyente, ésta también señaló con relación a los pagos adelantados a cuenta de futuras exportaciones, que dichos adelantos, entregados por BHL Resources Limited Inc., constituían en esencia financiamientos otorgados al amparo del contrato de crédito celebrado con dicha compañía y que fueron compensados con el precio pactado con las exportaciones de concentrados.

Que sostiene que del análisis de los elementos que están presentes en los adelantos efectuados y de su contabilización, se precisa que su naturaleza jurídica constituye no la de un préstamo o financiación, sino la de una operación netamente comercial y a un adelanto correspondiente a las operaciones comerciales materia de *controversia* y que si bien existe un contrato denominado de Líneas de Crédito celebrado entre , en el que se estipula los préstamos que otorgaría este último a la recurrente, y la compensación de los mismos con las adquisiciones de bienes y *servicios* por parte de BHL Resources Limited Inc., así como la no generación de intereses por parte de los referidos préstamos, en los contratos de *compraventa* no encontró referencia alguna a operaciones de financiamiento entre las mismas partes, por las operaciones de compraventa o su compensación con supuestos préstamos.

Que acota que el auditor fiscal dejó constancia que si bien en los contratos de compraventa los adelantos por las ventas debían efectuarse luego de 10 días del embarque, dicha cláusula no se cumplió, puesto que se verificó que tales pagos fueron efectuados en forma anticipada a la fecha de embarque en algunos casos y en otros en forma posterior. Asimismo, indica que en la fiscalización se dejó constancia que el Contrato de Línea de Crédito no se encuentra incluido en la Nota 10 a los Estados Financieros Auditados elaborados por , ni en el Libro de Actas General de Accionistas mostrados y que el Libro de Actas de julio de 2005, en el que figure el acuerdo o su aprobación, no fue presentado por la recurrente, sobre lo que adujo que no había sido incluido en dicho libro.

Que agrega que en el procedimiento de fiscalización verificó y dejó constancia que los adelantos realizados con anterioridad al embarque sirvieron para asegurar la adquisición que BHL Resources Limited Inc. realizó sobre ventas que | efectuó, que se relacionan con los Holding Certificates emitidos por las operaciones materia de acotación y que se determinó que los adelantos por las ventas tuvieron un efecto contable que se tradujo con cargo a la Cuenta 1045 Cuentas Corrientes y abono a la Cuenta 1215 Concentrados-Cuentas por Cobrar, siendo que si el "adelanto" hubiera tenido la calidad de financiamiento o préstamo, no resultaba coherente registrarlo en dicha cuenta sino en la cuenta 461 Préstamos de Terceros, lo cual no sucedió. De los reportes denominados "subdiario" elaborados por la recurrente, advirtió que cuando los pagos adelantados fueron efectuados por BHL Resources Limited Inc. antes del conocimiento de embarque, se registraron como pago a la factura cuya operación es materia de controversia, lo cual no resulta congruente con lo afirmado por la recurrente.

Que advierte de la Cláusula Segunda del Contrato de Líneas de Crédito, que no se contempla el pago de intereses por los préstamos (uso de dinero) que otorgaría BHL Resources Limited Inc. a la recurrente, sobre lo cual señala que no resulta lógico prestar dinero sin recibir el correspondiente interés por el tiempo en el que efectivamente el prestatario usó el dinero; en tal sentido, considera que resulta inexacta la naturaleza de préstamo o financiamiento que pretende atribuirle la recurrente, dado que le otorgó un



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

tratamiento de recursos propios y no se verificó un pago real de intereses, elemento esencial de toda operación de mutuo.

Que ratifica que los pagos por financiamiento corresponderían a la definición del artículo 1665° del Código Civil a Falso Mutuo, es decir, a adelantos que se dieron a cuenta del concentrado en un contrato de compraventa, puesto que bajo la definición de mutuo lo que debe devolverse es el mismo bien que se recibe, y que los adelantos otorgados se realizaron dentro del alcance de un contrato de venta, los cuales aseguraron la adquisición de concentrado por parte de BHL Resources Limited Inc. ante la recurrente, debiendo precisarse además que el dinero que se recibió fue devuelto a través de una deuda por cobrar representada por la venta de concentrado, que se compensó con esa línea de crédito otorgada, no originándose la devolución del mismo bien objeto del contrato, lo que reafirma con lo señalado en la Cláusula 3.3 del contrato y en el escrito de 7 de noviembre de 2006.

Que refiere que de la revisión efectuada al "Contrato de Líneas de Crédito", se aprecia que el mismo no establece cuál es el monto de la obligación asumida por BHL Resources Limited Inc., que la recurrente garantizaría con bienes de su propiedad, y que la recurrente no presentó en las etapas de fiscalización ni reclamación, el contrato principal respecto del cual supuestamente se asegura el cumplimiento de una determinada obligación a cargo de BHL Resources Limited Inc. con el concentrado de su propiedad, citando al respecto el numeral 162.2 del artículo 162° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, respecto al aporte de pruebas. Agrega que la recurrente se limitó a manifestar que en virtud al citado contrato, mediante los denominados Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates garantiza los préstamos obtenidos por BHL Resources Limited Inc. de entidades del exterior, sin probar su dicho en forma alguna.

Que manifiesta que de la revisión de los textos de los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates presentados por la recurrente, no se infiere que mediante los mismos la recurrente garantice a los bancos del exterior con bienes de su propiedad, por los financiamientos otorgados a BHL Resources Limited Inc., y que en ninguna parte de dichos documentos se señala que BHL Resources Limited Inc. haya recibido una determinada cantidad de dinero en calidad de deudor, bajo ciertas condiciones o términos estipulados en un determinado contrato de mutuo, préstamo o financiamiento con entidades del exterior, esto es, no indica ni demuestra a qué tipo de financiamiento se refiere ni cuál es la obligación principal contraída por BHL Resources Limited Inc. y que ninguno de los mencionados documentos se consigna como tercero constituyente de la supuesta garantía a BHL PERÚ, ni se menciona o se hace referencia al denominado "Contrato de Líneas de Crédito".

Que asevera que los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates no califican como documentos mediante los cuales la recurrente garantiza a bancos del exterior por los financiamientos otorgados a BHL Resources Limited Inc., pues se aprecia que en ellos la recurrente no afecta o grava los bienes detallados en ellos, aspecto formal o requisito que debe contener toda garantía.

Que haciendo referencia a doctrina nacional e internacional y a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, así como a lo establecido en las Resoluciones N° 590-2-2003 y 06686-4-2004 señala que no obstante lo pactado entre las partes en los contratos de compraventa de concentrado de plomo y zinc, de acuerdo con los hechos expuestos y el análisis de la documentación actuada en el procedimiento de fiscalización, concluyó que la transferencia de propiedad de los bienes (concentrado) se efectuó de la recurrente a BHL Resources Limited Inc. cuando los bienes se encontraban en territorio nacional, con la emisión de los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates, y es con dichos documentos que BHL Resources Limited Inc. acreditó ante las entidades del exterior la propiedad de los bienes contenidos en ellos, y si bien se produjo una exportación de los referidos bienes, de acuerdo con la legislación aduanera y los hechos verificados, dicha exportación no fue realizada propiamente por la recurrente, sino por cuenta de un tercero, calificación acorde con lo dispuesto en la mencionada Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, pues de los elementos actuados se evidenció la realidad de la operación, ya que advierte que mediante los Irrevocable Holding Certificates y



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

en los Warehouse Certificates materia de análisis, se transfirió el título de propiedad de los bienes al cliente del exterior (BHL Resources Limited Inc.) puesto que de su texto apreció que la transferencia de concentrado de plomo y zinc se efectuó cuando éstos se encontraban en territorio nacional (en los almacenes de depósito), al señalar que se encontraban a disposición y orden irrevocable, total y exclusiva o a la orden del banco del exterior por cuenta de BHL Resources Limited Inc., o al reconocerse en dichos documentos que la entidad del exterior tiene pleno beneficio legal y es titular del derecho de tenencia de dicho material por cuenta de BHL Resources Limited Inc., para el envío de la carga al destino final designado por BHL Resources Limited Inc., es decir, con dicho documento BHL Resources Limited Inc. podía ejercer sobre dichos bienes todos los atributos propios del derecho de propiedad, pudiendo por tanto disponer del concentrado objeto del contrato.

Que abunda que como consecuencia de ello es que en algunos de los citados documentos se establece incluso que el material objeto del referido certificado sólo podrá ser mezclado y almacenado como uno o más lotes generales junto con otros productos de similar calidad que se mantengan y/o almacenen en el almacén, considerados propiedad de BHL Resources Limited Inc.

Que cita los artículos 923°, 947°, 1570° y 1580° del Código Civil para concluir que el Holding Certificate es un título en tanto el almacén que lo emite expresamente declara que el material se encuentra a disposición de, es decir, se recoge un derecho a favor del legítimo propietario del material, así como cita la definición de compraventa sobre documentos realizada por el profesor Max Arias Schreiber Pezet y sostiene que la entrega de documentos representativos en la compraventa sobre documentos no está referida únicamente a los títulos valores regulados mediante la Ley de Títulos Valores aprobada por la Ley N° 27287, puesto que el Código Civil no define ni establece, ni taxativa ni enunciativamente, cuáles son los referidos títulos, quedando de este modo desvirtuado el argumento de la recurrente en el sentido que los Holding Certificates no representan un título de propiedad. Afirma que en el caso de autos los bienes (concentrado de plomo y zinc) se encontraban a disposición del adquirente (BHL Resources Limited Inc.) de acuerdo con los términos de los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates emitidos por durante los ejercicios 2005 y 2006. Así, los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates emitidos por

a nombre del cliente del exterior, constituyen un título representativo de propiedad que cumple las mismas funciones y fines de un título valor, e implican una certificación de quién es el propietario de la mercadería depositada.

Que precisa que independientemente de la denominación que se les dé a los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates, ya sea Certificado Irrevocable de Depósito, Certificado de Depósito y certificado de Tenencia Irrevocable, no es en función a dicha denominación que la Administración determina que con la entrega de dichos documentos se configura la venta de concentrado en territorio nacional, sino del análisis de su contenido y de los demás documentos presentados por la recurrente en la fiscalización efectuada, sobre la base de lo cual afirma que se configuró una tradición documental mediante la emisión de los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates, los cuales implicaron que los bienes objeto de la operación se encontraban a disposición de BHL Resources Limited Inc. en los almacenes de , de acuerdo con lo señalado expresamente en dichos documentos, por lo que BHL Resources Limited Inc. ostentaba la propiedad de los bienes almacenados.

Que de ese modo, indica que queda acreditado que la transferencia de propiedad se produjo cuando los bienes se encontraban en territorio nacional, las operaciones de venta de concentrado de plomo y zinc se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, y agrega que si bien los trámites de exportación fueron realizados por la recurrente, se llevaron a cabo por cuenta de un tercero que señaló el lugar de destino, tal como lo establecen algunos de los Holding Certificates y los documentos denominados "Release" o "Liberación", por lo que concluye que la recurrente, no obstante ser la vendedora, no se constituyó efectivamente en exportador, pues no realizó la salida efectiva de los bienes, requisito indispensable para que opere una exportación.





Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que en ese sentido, considerando que los bienes (concentrado de plomo y zinc) se encontraban a disposición de BHL Resources Limited Inc. en los almacenes de _____, desde el momento de la emisión de los Irrevocable Holding Certificates y Warehouse Certificates, que la exportación la realizó la recurrente por cuenta de un tercero, y que los bienes no fueron remitidos a BHL Resources Limited Inc., asevera que la transferencia de propiedad de concentrado de plomo y zinc se realizó en los almacenes de depósito, en territorio nacional, por lo que dichas operaciones se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas.

Que indica que la recurrente no probó que los Holding Certificates se regulan por la legislación inglesa, que de la revisión efectuada a la Ley Inglesa de Venta de Bienes de 1979 (Sale Goods Act, 1979), no se aprecia que los Holding Certificates y los Warehouse Certificates sean documentos regulados por dicha norma, y que en el supuesto que dicha figura sea regulada por una ley extranjera, en virtud a la facultad establecida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ello no impide a la Administración determinar la verdadera naturaleza de un hecho imponible, tomando en cuenta documentos y otros actos, situaciones y relaciones económicas que realizan, persiguen o establecen los deudores tributarios, como en el caso de autos.

Que en relación a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01242-1-2002 y 0399-4-2003, sostiene que conforme con lo dispuesto en el inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, es fuente del derecho tributario, entre otras, la jurisprudencia y que si bien no constituyen precedentes de observancia obligatoria son tomadas como criterios aplicados por el referido órgano colegiado que coinciden con los adoptados por la Administración Tributaria en estricto cumplimiento de la normatividad vigente.

Antecedentes

Que habida cuenta de la solicitud de devolución de saldo a favor materia de beneficio presentada por la recurrente mediante el Formulario 4949 Expediente N° 01931805 de fecha 11 de agosto de 2006 (foja 4984 del Expediente N° 3383-2008), la Administración inició un procedimiento de fiscalización a la recurrente mediante Orden de Fiscalización N° 060011199930, Cartas de Presentación N° 060011199930-01-SUNAT y 060011199930-02-SUNAT (fojas 7244 y 7245 del Expediente N° 3383-2008) y Requerimiento N° 0121060000228 (fojas 7226 a 7229 del Expediente N° 3383-2008), a efectos de verificar el cumplimiento de sus obligaciones vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de los periodos agosto de 2005 a julio de 2006.

Que como consecuencia del referido procedimiento de fiscalización, emitió las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011632 a 012-003-0011643 por Impuesto General a las Ventas de agosto de 2005 a julio de 2006 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0011139 a 012-002-0011150, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario (fojas 7499 a 7583 y 7584 a 7595 del Expediente N° 3383-2008).

Expediente N° 3383-2008

Ventas en el país de concentrados efectuados por BHL Resources Limited Inc. a través de Holding Certificates

Que conforme se aprecia de los Anexos N° 10 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011632 a 012-003-0011643, la Administración reparó el débito fiscal de los periodos agosto de 2005 a julio de 2006, al haber determinado que la recurrente realizó operaciones de venta en el país de concentrados minerales a la empresa _____ a través de Holding Certificates, las que resultan gravadas con el Impuesto General a las Ventas durante los periodos acotado, consignando como sustento que en los contratos de venta para exportación de concentrados celebrados entre la



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

recurrente y su cliente del exterior, el título de propiedad pasa del vendedor al comprador una vez que el vendedor recibe en algunos casos el primer pago o pago provisional sobre la venta de concentrados, que se había establecido que los Holding Certificates emitidos por las almaceneras

- solicitud de la empresa, a favor del Banco del exterior y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. durante los periodos agosto de 2005 a julio de 2006 es un título representativo de propiedad y que tiene finalidades de un título valor regulado por la normativa, resultando irrelevante que no se encuentre expresamente referido como tal en la ley, y que no se habían emitido las facturas por los adelantos derivados de la emisión de los Holding Certificates al recibir los adelantos de los concentrados a nombre del cliente del exterior, pero se registraron con débito a la cuenta 1045 y abono a la cuenta 1215, que se estableció que existe relación entre bienes representados por los Holding Certificates y los bienes consignados en las facturas de exportación, que se demostró que la sola emisión de los Holding Certificates era suficiente para que el Banco del exterior tenga la posesión, tenencia, dominio legal, uso y disposición sobre los bienes y designe a un representante para la inspección física de los bienes que forman parte del certificado, que los certificados de liberación son emitidos por el Banco del Exterior y éste a través de la almacenera libera la cantidad de concentrados que se incluyen en los Holding Certificates, y que verificó que el contrato de líneas de crédito cumple las funciones de un contrato de compraventa, cuyos desembolsos efectuados por aseguraron la adquisición de los concentrados relacionados a los Holding Certificates.

Que con fines de verificar el sustento de la Administración para determinar el reparo que dio origen a los valores materia de impugnación, debe exponerse la normatividad, doctrina y jurisprudencia emitida al respecto.

Que el artículo 1° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF establece que se encuentra gravada la venta en el país de bienes muebles, que es definida por el artículo 3° de la citada ley, como todo acto por el cual se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la denominación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y a las condiciones pactadas por las partes. El artículo 33° de la referida ley indicó que la exportación de bienes, entre otros, no estaba afecta al Impuesto General a las Ventas.

Que el inciso a) del numeral 3 del artículo 2° del reglamento de la referida ley aprobado por Decreto Supremo N° 29-94-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 136-96-EF, señala que se considera venta a todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, y el inciso a) del numeral 1 del artículo 3° prescribe que se entiende por fecha de entrega de un bien a la fecha en que éste queda a disposición del adquirente.

Que el artículo 33° de la mencionada ley disponía que la exportación de bienes (la cual no ha sido definida por dicha ley) no se encontraba afecta al Impuesto General a las Ventas. Conforme con el primer párrafo del artículo 54° de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 809, aplicable al caso de autos, la exportación "es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero para su uso o consumo definitivo en el exterior". Por otro lado, de acuerdo con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06451-A-2005, tal "uso o consumo en el exterior" únicamente es el "propósito o fin" con el que el exportador solicita la salida de las mercancías, y como tal debe considerarse verificado al culminarse el despacho aduanero del régimen de exportación definitiva según la legislación peruana. Asimismo, las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03204-2-2004, 0251-5-2001 y 0623-1-2000 señalan que una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, la cual corresponde a la fecha de control de embarque anotada en las Casillas 10 ó 12, según corresponda, de la orden de embarque, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11699-A-2007.



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que conforme con las normas antes mencionadas y con los criterios de este Tribunal antes citados, en el caso de bienes muebles, sólo las ventas efectuadas dentro del territorio nacional se encuentran gravadas con el Impuesto General a las Ventas, mas no así su exportación.

Que establecido el supuesto que configura una exportación, corresponde determinar el momento en que se produjo la venta en el caso de autos, esto es, la transferencia de propiedad de los concentrados de minerales y los metales refinados, toda vez que si se produjo antes de la fecha de embarque de los bienes, de acuerdo con la fecha consignada en los conocimientos de embarque, se estaría ante una venta gravada y, de ocurrir con posterioridad, ante una exportación, operación inafecta al Impuesto General a las Ventas.

Que debido a que la Ley del Impuesto General a las Ventas no ha precisado cuándo se entiende transferida la propiedad de un bien mueble, al amparo de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, resulta necesario recurrir para tal efecto al Código Civil.

Que el artículo 947° del Código Civil establece que la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente; de otro lado, según el artículo 901° de dicho código, la tradición se realiza mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que ésta establece, y de acuerdo con el artículo 902° del mismo código, la tradición también se considera realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo o cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero, en cuyo caso la tradición produce efecto en cuanto al tercero sólo desde que es comunicada por escrito; asimismo, el artículo 903° del citado código, que regula la tradición documental, indica que tratándose de artículos en viaje o sujetos al régimen de almacenes generales, la tradición se realiza por la entrega de los documentos destinados a recogerlos.

Que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09190-8-2011 se indica que la doctrina nacional ha señalado que la compraventa de bienes muebles se realiza a través del contrato consensual de compraventa, que constituye el título de adquisición, y la entrega del bien, que constituye el modo de adquirir, por lo que la compraventa constituye sólo un título, que por sí solo es insuficiente para convertir al comprador en propietario, requiriéndose la concurrencia de un modo válido de adquisición, que puede consistir en la tradición o en la inscripción registral, según la naturaleza de la cosa vendida.

Que en tal sentido, en la venta de bienes muebles, el acuerdo de voluntades, contenido o no en un documento, sin la entrega del bien, así como su entrega sin la existencia del título que lo justifique, no acredita la transferencia de propiedad, requiriéndose la concurrencia de ambos elementos, título y modo, para que ello ocurra.

Que este Tribunal en la Resolución N° 05682-2-2009 ha señalado que conforme con los artículos 1354° y 1356° del Código Civil, las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, siendo las disposiciones de la ley sobre contratos supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que en la referida resolución se ha indicado además que en la doctrina nacional se ha establecido que si bien el Código Civil actual ha adoptado la teoría de la autonomía de la voluntad, existen leyes cuyo contenido es de tal naturaleza que sobre ellas no puede prevalecer la voluntad de las partes contratantes, es decir, que la libertad contractual es la regla general y su limitación opera como excepción, y que esta última debe ser inequívoca y su base de sustentación debe estar expresada en normas de carácter imperativo, o sea aquellas por su naturaleza forzosa no admiten pacto en contrario.

Que la mencionada resolución añade que en esa misma línea, se ha establecido que siendo la libertad de configuración interna una manifestación de la autonomía privada y, por ello, un poder reconocido por el ordenamiento jurídico, tal libertad sólo puede ser ejercida dentro de los límites que el propio

[Firmas manuscritas] 11



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

ordenamiento le impone, el cual, en el artículo 1354° del Código Civil, ha señalado de manera expresa como límite a las normas de carácter imperativo; en tal sentido, en materia contractual la regla general es que las normas tengan carácter dispositivo y la excepción es que tengan carácter imperativo, lo que además ha sido recogido en el artículo 1356° del citado código.

Que asimismo, en la Resolución N° 08974-3-2009, haciendo referencia a la resolución antes citada, se ha señalado que según lo expresado en la Resolución N° 05682-2-2009, en un caso similar al presente, la regla para la transferencia de bienes muebles, contemplada en el artículo 947° del Código Civil, es que la transferencia de propiedad de una cosa mueble se efectúa con la tradición a su acreedor, salvo disposición legal diferente, la cual se realiza según el artículo 901° del citado código, mediante la entrega del bien a quien debe recibirlo o a la persona designada por él o por la ley y con las formalidades que ésta establece, mientras que el artículo 902° del referido código señala que la tradición también se considera realizada cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo o cuando se transfiere el bien que está en poder de un tercero, y que la celebración de un contrato de compraventa sobre bienes muebles no produce la transferencia de propiedad de los bienes muebles sino solamente la obligación de enajenarlos, siendo necesario para tal efecto la entrega del bien, ya sea real o ficta, estando ésta última regulada en el artículo 902° antes citado.

Que la mencionada resolución agrega que el Código Civil contempla las figuras conocidas en doctrina como "*traditio brevi manu*" y "*constituto posesorio*", indicándose que la primera se presenta cuando cambia el título posesorio de quien está poseyendo, pasando de ejercerse una posesión menos plena a ejercerse una posesión plena, es decir, dándose un cambio sustancial en la naturaleza del título del poseedor, sin que se pierda en algún momento la tenencia física del bien. Asimismo, se establece que la "*traditio brevi manu*" también puede producirse cuando el bien objeto de transferencia se encuentre en posesión de un tercero, mientras que el "*constituto posesorio*" es la "*traditio brevi manu*" pero entendida de manera inversa, es decir, cuando una persona que ejerce una posesión plena, pasa a ejercer una posesión menos plena, sin que en algún momento se pierda la posesión física del bien, y que conforme con los artículos 1354° y 1356° del Código Civil, las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, siendo las disposiciones de la ley sobre contratos supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que además, al regular la contratación entre particulares, el sistema jurídico tanto a nivel constitucional como legislativo, ha recogido el principio de la autonomía privada, que es el poder reconocido a las personas para regular dentro del ordenamiento jurídico, sus propios intereses y crear libremente relaciones jurídicas entre sí, en ese sentido, dicho principio tiene un doble contenido, por un lado, la libertad de contratar o libertad de conclusión, que es la facultad de decidir contratar o no y, de hacerlo, elegir cómo, cuándo y con quién se contrata, y por otro lado, la libertad contractual o libertad de configuración interna, que es la de determinar el contenido y términos del contrato que se ha convenido en celebrar, es decir, las cláusulas relativas al objeto preciso del contrato, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a que está sujeto el contrato, entre otras.

Que indica que en este orden de ideas, se concluyó que en ejercicio de su autonomía privada y dentro del marco previsto en el Código Civil, las partes pueden válidamente pactar en un contrato de compraventa que la propiedad de bienes muebles se transferirá mediante su tradición ficta, así como establecer la forma y momento en que ésta va a ocurrir de acuerdo con la regulación contemplada en el citado código.

Que en el presente caso, según se aprecia de los Anexos N° 10 de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011632 a 012-003-0011643, la Administración dedujo la parte proporcional que se informó en el rubro Exportaciones realizadas y las Exportaciones facturadas declaradas mensualmente, conforme se detalló en los Anexos 1-1 al 1-6 al Resultado del Requerimiento N° 0122060002238 y Anexos 1 A y 1 A-1 del Resultado del Requerimiento N° 0122060002452 (fojas 5312 a 5329 y 5292 a 5298 del

 12



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Expediente N° 3383-2008).

Que de la revisión de los Anexos 1-1 al 1-6 al Resultado del Requerimiento N° 0122060002238 y Anexos 1 A y 1 A-1 del Resultado del Requerimiento N° 0122060002452, se tiene que los Holding Certificates que sustentan las operaciones materia de reparo son las siguientes:

Holding Certificate N°	Fecha	Entidad emisora del Holding	TMH	A la orden de	Foja
EJERCICIO 2005					
CRMPB 153/05	03.08.05	IN	393.070 concentrado de plomo	Fortis Bank (Nederland) N.V.	7168
CRMPB 156/05	05.08.05		588.890 concentrado de plomo		7191
CRMPB 160/05	16.08.05		1,703.640 concentrado de plomo		7189
CRMPB 180/05 BB	05.09.05		1,325.020 concentrado de plomo		7167
CRMPB 184/05 BB	07.09.05		1,628.370 concentrado de plomo		7166
CRMPB 189/05 BB	16.09.05		1,080.770 concentrado de plomo		7164
CRMP 197/05 BB	26.09.05		591.430 concentrado de plomo		7080
CW 067/05	26.09.05		741.050 concentrado de plomo		2464
CRMPB 206/05 BB	03.10.05		572.890 concentrado de plomo		7110
CRMPB 212/05 BB	06.10.05		900.00 concentrado de plomo		7143
CRMPB 213/05 BB	06.10.05		500.00 concentrado de plomo		7142
CRMPB 215/05 BB	12.10.05		1,524.710 concentrado de plomo		7144
CRMPB 222/05 BB	18.10.05		1,500.00 concentrado de plomo		7109
CRMPB 224/05 BB	20.10.05		1,053.200 concentrado de plomo		7079
CRMPB 225/05 BB	20.10.05		1,466.860 concentrado de plomo		7108
CRMPB 229/05 BB	25.10.05		272.620 concentrado de plomo		7078
CRMPB 230/05 BB	25.10.05		116.00 concentrado de plomo		7077
CRMPB 237/05 BB	02.11.05		300.00 concentrado de plomo		7019
CRMPB 238/05 BB	02.11.05		334.920 concentrado de plomo		7018
CW 069/05	10.11.05		1,000.00 concentrado de plomo		2461
CRMPB 249/05 BB	14.11.05		1,400.00 concentrado de plomo		7076
CRMPB 252/05 BB	17.11.05		703.615 concentrado de plomo		7017
CRMPB 253/05 BB	17.11.05		607.150 concentrado de plomo		7016
CRMPB 256/05 BB	23.11.05		1,307.390 concentrado de plomo		7042
CRMPB 264/05 BB	29.11.05		1,513.980 concentrado de plomo		7015
CRMPB 266/05 BB	01.12.05		150.337 concentrado de plomo		7014
CW 070/05	01.12.05		77.790 concentrado de plomo		2459
CRMPB 272/05 BB	06.12.05		115.970 concentrado de plomo		7043
CRMPB 273/05 BB	07.12.05		116.00 concentrado de plomo		7013
EJERCICIO 2006					
CRMPB 01106 BB	03.01.06	IN	1,079.760 concentrado de plomo	Fortis Bank (Nederland) N.V.	6990
CRMPB 02/06 BB	03.01.06		180.580 concentrado de plomo		6972
CRMPB 03/06 BB	03.01.06		120.000 concentrado de plomo		6971
CW 01/06	09.01.06		480.040 concentrado de plomo		2456
CRMPB 05/06 SS	10.01.06		160.290 concentrado de plomo		6970
CRMPB 06/06 SS	10.01.06		314.480 concentrado de plomo		6969
CRMPB 07/06 SS	11.01.06		1,000.00 concentrado de plomo		6989
CRMPB 09/06 SS	14.01.06		1,000.00 concentrado de plomo		6988
CW 04/06	19.01.06		487.716 TMH de		2453
CRMPB 017/06 SS	30.01.06		616.051 concentrado de plomo		6947
CRMPB 022/06 SS	02.02.06		450.00 concentrado de plomo		6946
CRMPB 023/06 SS	02.02.06		399.850 concentrado de plomo		6945
CRMPB 024/06 SS	02.02.06		247.045 concentrado de plomo		6944
CRMPB 026/06 SS	06.02.06		465.180 concentrado de plomo		6949
CRMPB 027/06 SS	06.02.06		1,061.00 concentrado de plomo		6950
CRMPB 032/06 SS	16.02.06		541.340 concentrado de plomo		6941
CRMPB 034/06 SS	20.02.06		488.840 concentrado de plomo		6940
CRMPB 035/06 SS	20.02.06		187.720 concentrado de plomo		6939
CRMPB 036/06 SS	21.02.06		410.400 concentrado de plomo		6988
CRMPB 038/06 SS	23.02.06		121.380 concentrado de plomo		6948
CW08/06	23.02.06		225.000 concentrado de plomo		2450
CRMPB 045/06 SS	27.02.06		215.000 concentrado de plomo		6859
CRMPB 046/06 SS	27.02.06		214.050 concentrado de plomo		6858
CRMPB 047/06 SS	27.02.06		90.690 concentrado de plomo		6943

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

CW09/06	01.03.06	1,600.00 concentrado de plomo	2438
CW 10/06	13.03.06	500.00 concentrado de zinc	2438
CW 10/06	13.03.06	900.00 concentrado de zinc	2438
CW 10/06	13.03.06	1,000.00 concentrado de zinc	2438
CW 10/06	13.03.06	1,000.00 concentrado de zinc	2438
CRMP5 053/06 OS	13.03.06	520.00 concentrado de plomo	6900 y 6901
CRMP5 054/06 OS	13.03.06	820.00 concentrado de plomo	6898 y 6899
CRMP5 055/06 OS	14.03.06	820.00 concentrado de plomo	6896 y 6897
CW 11/06	14.03.06	270.00 concentrado de zinc	2429
CRMP5 056/06 SS	15.03.06	400,260 concentrado de plomo	6857
CRMPB 060/06 OS	16.03.06	2,160.00 concentrado de plomo	6902 y 6903
CW 12/06	17.03.06	410.00 concentrado de plomo	2424
CRMP5 061/06 SS	20.03.06	230.000 concentrado de plomo	6850
CRMP5 062/06 SS	20.03.06	230.000 concentrado de plomo	6849
CRMP5 063/06 SS	20.03.06	232.700 concentrado de plomo	6848
CRMP5 068/06 OS	28.03.06	500.00 concentrado de plomo	6894 y 6895
CRMP5 069/06 SS	29.03.06	499.700 concentrado de plomo	6853
CRMP5 070/06 SS	30.03.06	503.820 concentrado de plomo	6851
CRMPB 075/06 SS	31.03.06	181.690 concentrado de plomo	6852
CRMP5 076/06 SS	02.04.06	550.030 concentrado de plomo	6854
CRMP5 082/06 SS	04.04.06	166.00 concentrado de plomo	6817
CRMP5 085/06 SS	05.04.06	500.00 concentrado de plomo	6856
CRMP5 086/06 SS	05.04.06	557.010 concentrado de plomo	6855
CRMP5 087/06 SS	06.04.06	130.000 concentrado de plomo	6813
CRMP5 090/06 SS	10.04.06	350.000 concentrado de plomo	6812
CRMP5 091/06 SS	10.04.06	411.920 concentrado de plomo	6808
CRMP5 092/06 SS	11.04.06	500.000 TMH de	6816
CRMP5 093/06 SS	11.04.06	500.000 concentrado de plomo	6815
CRMP5 094/06 SB	11.04.06	534.190 concentrado de plomo	6814
CRMP5 099/06 BB	26.04.06	350.100 concentrado de plomo	6811
CRMP5 100/06 BS	26.04.06	285.840 TMH de	6809
CRMP5 102/06 SS	27.04.06	122.370 concentrado de plomo	6786
CRMPB 108/06 BB	02.05.06	703.690 TMH de	6810
CRMPB 109/06 SS	03.05.06	286.360 concentrado de plomo	6732
CRMP5 111/06 SS	08.05.06	400.800 concentrado de plomo	6785
CRMP5 117/06 OS	15.05.06	1,000.00 concentrado de plomo	6757 y 6758
CRMPB 118/06 OS	15.05.06	1,180.00 concentrado de plomo	6756 y 6757
CRMPB 119/06 OS	17.05.06	800.00 TMH de	6760 y 6761
CRMPB 120/06 OS	17.05.06	500.00 concentrado de plomo	6762 y 6763
CRMPB 122/06 OS	22.05.06	1,520.00 TMH de	6755
CRMPB 124/06 BS	23.05.06	375.000 concentrado de plomo	6639
CRMPB 125/06 BB	23.05.06	374.430 concentrado de plomo	6638
CW 15/06	23.05.06	500.00 concentrado de plomo	2417
CW 16/06	23.05.06	315.00 concentrado de plomo	2412
CRMPB 141/06 BB	07.06.06	800.000 concentrado de plomo	6731
CRMPB 142/06 BB	07.06.06	778.880 concentrado de plomo	6730
CRMPB 148/06 BB	19.06.06	1,650.000 concentrado de plomo	6729
CRMPB 149/06 BB	19.06.06	1,649.420 concentrado de plomo	6676
CRMPB 154/06 BB	28.06.06	850.000 concentrado de plomo	6713
CRMPB 155/06 BB	28.06.06	865.210 concentrado de plomo	6712
CRMPB 166/06 BB	13.07.06	1,500.000 concentrado de plomo	6711
CRMPB 167/06 BB	13.07.06	1,418.310 concentrado de plomo	6710
CRMPB 174/06 BB	19.07.06	334.000 concentrado de plomo	6655

Que mediante los Requerimientos N° 0121060000228, 0122060001762 y 0122060001840 (fojas 7226 a 7229, 7217 a 7224 y 6490 a 6492 del Expediente N° 3383-2008), la Administración solicitó a la recurrente, entre otros, documentación sobre sus operaciones de venta de concentrado de plomo como Holding Certificates emitidos durante los períodos agosto de 2005 a julio 2006, la liberación formal de dichos documentos por parte de las instituciones financieras y bancarias y los reportes de inspección, los contratos de venta originales y copias fotostáticas en virtud de los cuales se emitieron los Holding Certificates, los comprobantes de pago emitidos, documentación sustentatoria que acredite la cobranza de los mismos, contabilización de la provisión y cobranza de cada comprobante de pago y nota contable,

14



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

correspondencia y comunicaciones con sus clientes del exterior sobre pagos, embarques, solicitudes y otros; declaraciones únicas de exportación, orden de embarque, conocimiento de embarque, relación de insumo-producto y el respectivo análisis de determinación de las exportaciones con admisión temporal, así como la traducción oficial al idioma español de los Certificados de Depósito, si los mismos han sido redactados en idioma extranjero; la conciliación de las cantidades (WMT) indicadas en los Holding Certificates con las cantidades que aparecen en las facturas y con las declaraciones únicas de exportación que dieron lugar al embarque.

Que además, en el Punto 2 del Requerimiento N° 0122060001840 (foja 6490 del Expediente N° 3383-2008), la Administración solicitó explicar si la recurrente había emitido Holding Certificates por los concentrados de cobre y zinc que fueron depositados en su almacén localizado en Urbanización Industrial La Chalaca, Calle Juan Millar N° 176, Callao, y sobre el flujo operativo de dicha operación y la documentación que la sustente, como Holding Certificates, liberación formal de los Holding Certificates, contratos originales, comprobantes de pago emitidos, documentación sustentatoria de las cobranzas, correspondencia y comunicaciones con su cliente del exterior sobre los pagos, instrucciones de embarque y otros, declaraciones únicas de exportación, orden de embarque, conocimiento de embarque, entre otros.

Que en los Resultados de los citados requerimientos (fojas 7225, 7200 a 7207 y 6484 a 6487 del Expediente N° 3383-2008), la Administración dejó constancia de todo lo presentado por la recurrente y, respecto a lo solicitado en el punto 2 del Requerimiento N° 0122060001840, de lo informado por la recurrente, esto es, que no había emitido Holding Certificates por sus inventarios.

Que sobre la base de la documentación e información obtenida en respuesta a los requerimientos antes mencionados, mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122060002035 (fojas 6261 a 6269 del Expediente N° 3383-2008), la Administración solicitó a la recurrente identificar en el Kardex o movimiento de inventario los concentrados de plomo y zinc representados en los Holding Certificates que detalló en el Anexo N° 2 de dicho requerimiento, y sustentar el ingreso y la salida de los mismos con la documentación respectiva (notas de romaneo, guías de remisión, vales, reportes de ingreso, salida y/o despacho, etc.). Asimismo, reiteró la conciliación entre las cantidades (WMT) que aparecen en los mismos Holding Certificates con las declaraciones únicas de exportación y las facturas respectivas, así como solicitó la presentación de las notas de contabilidad a que diere lugar, liquidación final que sustentó la emisión de las notas de débito y/o crédito relacionadas a facturas de venta realizadas bajo la modalidad de Holding Certificate detallados en el Anexo N° 3, la provisión o registro contable y el asiento de cancelación y documentación que sustentó el pago.

Que mediante escrito de fecha 10 de octubre de 2006 (fojas 6254 a 6256), la recurrente indicó que los Holding Certificates no tenían una identificación específica en sus inventarios, toda vez que el concentrado en base a los cuales se habían emitido formaba parte del conjunto total de sus existencias registradas en sus inventarios. Preciso que los Holding Certificates no son documentos que implican transferencia de propiedad alguna, sino que únicamente acreditan la existencia de concentrados mineros en depósito que sólo pueden ser transferidos o trasladados con autorización del beneficiario de los mismos; que son documentos emitidos con fines de garantía (de naturaleza similar a la de un warrant), en virtud de los cuales se asegura que cierta mercadería o productos se encuentran almacenados ante un tercero como respaldo del cumplimiento de obligaciones asumidas frente a los beneficiarios de los mismos. Indicó que por ello su kardex o movimiento de inventario no distinguía entre los concentrados entregados a almacenes de depósito o los que se encontraban en custodia directa por la compañía, pues todos ellos en conjunto formaban parte de su existencia, que sólo se daban de baja cuando se producía la exportación de los bienes con la emisión de la factura respectiva, conocimiento de embarque y póliza de exportación correspondiente. De ese modo manifestó que exhibía su kardex o movimiento de inventario de concentrados de plomo y zinc reflejando la totalidad de los productos de su propiedad, a su custodia o por parte de terceros, pues en ambos casos se trataba de bienes que seguían siendo de su propiedad. Finalmente, acotó que en la mayoría de los casos no era ésta la que enviaba en depósito los



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

concentrados que dieron lugar a los Holding certificates, sino que estos bienes eran entregados a los depositarios directamente por sus proveedores.

Que respecto a la identificación de los lotes de concentrado entregados en garantía a través de Holding Certificates con las exportaciones realizadas, la recurrente señaló que era improcedente puesto que no existía ninguna relación entre uno y otro supuesto, siendo que la Administración partía de la errada premisa de que los Holding Certificates son documentos que transfieren la propiedad y que deben identificarse con cada una de las declaraciones de exportación. Preciso que los concentrados entregados en custodia y por los cuales se emitieron los Holding Certificates en respaldo de los financiamientos que recibían sus clientes, no necesariamente eran bienes que en un momento posterior se exportaban al exterior, por cuanto no existía ninguna relación entre ambos conceptos. Explicó que existieron casos en los que el concentrado por el que se habían emitido los Holding Certificates fueron liberados de la garantía constituida sobre los mismos, por lo que disponía libremente de los mismos, vendiéndolos a sus diversos clientes del exterior, y en otras oportunidades, si bien el concentrado representado en los Holding Certificates era transferido a sus clientes para cuyo respaldo se emitieron los mismos, se trataba de una coincidencia identificada ante la Administración.

Que en el Anexo N° 01 del resultado del citado requerimiento (fojas 6258 y 6259 del Expediente N° 3383-2008), la Administración dejó constancia de lo manifestado por la recurrente y que de la revisión de la información presentada por la recurrente, se tenía que las facturas fueron anotadas en el Kardex de acuerdo con cada tipo de concentrado y por cada proveedor, indicándose el número de la nota de romaneo y las guías de remisión; que operativamente los concentrados de plomo y zinc adquiridos por la recurrente fueron entregados por los proveedores en el almacén o depósito de

según lo mostraron las notas de romaneo y guías de remisión, precisando que la nota de romaneo es el documento que sustenta el peso del material que se recibió y almacena y detalla la lista de los camiones que entregan los concentrados, el número de placa, las guías de remisión, el peso registrado y la humedad.

Que por otro lado, la Administración anotó que los almacenes o depósitos cuyos servicios eran contratados por la recurrente, brindaban servicios de almacenaje, carga y descarga de acuerdo a las facturas otorgadas por dichos proveedores, controlaban el movimiento de los concentrados o existencias de propiedad de la recurrente, que se enlazaban con las notas de romaneo (ingreso) y las guías de remisión en los que constaba las salidas de los concentrados de dicho depósito.

Que finalmente, la Administración cuestionó la afirmación de la recurrente respecto a que los Holding Certificates relacionados a los concentrados no tienen identificación específica en sus inventarios, toda vez que si bien el libro de Kardex o Movimientos de Inventarios exhibido por la recurrente mostraba en forma global el movimiento de los concentrados, no significaba que operativamente el control de los mismos no se hubiera realizado, lo que indicó que se reafirmó cuando la recurrente pudo identificar la relación entre los Holding Certificates versus las facturas de venta relacionadas. Preciso entre otros que los Holding Certificates emitidos por la almacenadora fueron emitidos a la orden del banco del exterior y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. y no a la recurrente, que debía ser la beneficiada, pues los concentrados ingresados a los almacenes eran de su propiedad, que afirmó que los Holding Certificates son de naturaleza similar al warrant, cuya función es obtener financiamiento a corto plazo (menor a un año) y en caso de incumplimiento, el acreedor o beneficiario puede cobrar ese crédito solicitando la venta (remate) extrajudicial de la mercadería gravada, hecho que no ocurrió en el presente caso, pues los Holding Certificates no tuvieron dicha finalidad pues de su redacción no se desprende que favorezca a la recurrente, sino que se asemeja a lo que la Ley de Títulos Valores identifica como Certificado de Depósito, documento que facilita las transacciones mercantiles sobre bienes de gran cantidad, volumen y valor, sin que sea necesario el desplazamiento de los bienes en él contenidos.

Que en cuanto a lo solicitado en el numeral 2 del comentado requerimiento, la Administración señaló que de la verificación y análisis de la documentación e información presentada por la recurrente, el





Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

concentrado de plomo y zinc por el que la almacenera emitió los Holding Certificates y que luego fue liberado, es el mismo concentrado que posteriormente aparece facturado como venta a dos clientes, principalmente *[redacted]*, lo que se corrobora con los documentos de liberación en los cuales se señala expresamente que el concentrado por el cual fue emitido el Holding Certificate está liberado a la orden y por cuenta de BHL Resources Limited Inc., y debe ser puesto en la nave correspondiente a una fecha determinada, así como que las guías de remisión que sustentan la salida del almacén muestran que el concentrado será trasladado a las naves.

Que en el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122060002103 (fojas 6181 a 6190 del Expediente N° 3383-2008), la Administración solicitó a la recurrente explicar por escrito y sustentar el motivo por el cual se emitieron los Holding Certificates durante los periodos agosto 2005 a julio 2006, describiendo el flujo operativo y documentario desde la emisión de los mismos hasta su liberación, sobre lo que debía indicar además si ésta se encontraba obligada a solicitar la emisión de Holding Certificates a la almacenera, a la orden del banco y por cuenta de BHL Resources Limited Inc., y si a dicha fecha aún no se había configurado la transferencia de propiedad.

Que también solicitó explicar por escrito con qué documento se da cumplimiento a lo estipulado en los numerales 6: ("Reconocemos que (el banco) tiene dominio legal y usufructo del material y que tiene el derecho inmediato de posesión sobre el mismo") y 8: ("El banco o su(s) representante(s) debidamente nombrados tendrán pleno derecho a ingresar para inspeccionar le material así como todos los derechos incluyendo sin limitarse a ello, el ingreso al lugar en donde se encuentra ubicado el material que sea necesario para tal efecto"). Asimismo, haciendo referencia a las Cartas de la recurrente de fechas 21 de setiembre y 2 de octubre de 2006, solicitó explicar y sustentar por qué los fondos que provienen del Holding Certificate, se reciben con fecha posterior o cercana a la fecha de embarque del concentrado, así como solicitó indicar qué empresa o empresas certifican con su firma y refrendo o inspección visual la cantidad física de concentrado descrita en los Holding Certificates, y explicar por escrito la oportunidad en qué el banco del exterior libera la cantidad de concentrado que se refleja en los Holding Certificates.

Que en el punto 2 del referido Anexo N° 01 del anotado requerimiento, la Administración requirió, con relación a las adquisiciones de concentrado, presentar el los Contratos de Compra suscritos con su proveedor *[redacted]*, también requirió los comprobantes de pago originales, la liquidación que sustenta la compra, la orden de compra, la provisión contable, asientos y documentos que sustenten la cancelación (medio de pago, estado de cuenta del banco) que se detalla en el Anexo N° 2 adjunto, y el análisis detallado del movimiento de la cuenta 12 Clientes relacionados a los clientes: BHL Resources Limited Inc *[redacted]*, durante los periodos agosto de 2005 a julio de 2006.

Que finalmente, solicitó a la recurrente los contratos relacionados al servicio de almacenaje prestado por las empresas F *[redacted]* a la recurrente.

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó escritos de fechas 18 de octubre y 9 de noviembre de 2006 (fojas 6164 a 6170 y 6141 a 6146 del Expediente N° 3383), en los que señaló, entre otros, que *[redacted]* son empresas propietarias de depósitos aptos para el almacenamiento de concentrados de minerales que prestan servicios a terceros y no son almaceneras, como los almacenes generales de depósito. Explicó que a pedido de su cliente BHL Resources Limited Inc., solicitó la emisión de los Holding Certificates a los almacenes donde deposita y mantiene su concentrado *[redacted]*, para que aquella empresa pueda, a su vez, obtener financiamientos de bancos extranjeros que le permitan adquirir los productos que le exporta, siendo una forma de contribuir para que su cliente se financie. Indicó que BHL Resources Limited Inc. también otorgaba mediante transacciones independientes a las que fueron materia de requerimiento, préstamos a favor de la recurrente para utilizarlos como capital de trabajo y que dichos financiamientos en muchas ocasiones los recibía a partir de los recursos que BHL Resources Limited Inc. obtenía en el exterior con la garantía de los Holding Certificates, por lo que en la medida que la recurrente requería dichos financiamientos, convino con BHL Resources Limited Inc. en solicitar a almacenes peruanos la

[Firmas] 17



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

emisión de los referidos documentos. En virtud a todo ello, la recurrente indica acreditar el empleo de los Holding Certificates como simples mecanismos de garantía ya sea para que su cliente se financie o para que lo haga ésta directamente.

Que agregó que con relación al numeral 6 del Holding Certificate, se trata de una declaración mediante la cual el almacén reconoce la existencia de una situación jurídica y la de ciertas potestades a favor del banco del exterior, por lo que no existe un documento o acto específico mediante el cual se ejecute lo estipulado en el referido numeral y que tratándose del reconocimiento de una situación jurídica, no es necesaria la existencia de un documento adicional que aquél en el que consta dicho reconocimiento, siendo que los alcances de dicha estipulación deben ser interpretados en función de las demás contenidas en el Holding Certificate, así como con la finalidad de garantía que han pretendido otorgarle las partes a dicho documento.

Que adiciona que debe atenderse al hecho que los bancos del exterior buscan que mediante la emisión de dichos documentos se les otorgue seguridad de que no se dispondrá de los minerales almacenados sin su previa autorización, razón por la cual aquellos bancos existen que se les reconozca ciertas potestades sobre los concentrados (no poder disponer de ellos sin su autorización, autorizar la inspección de los bienes almacenados, etc.), lo cual no significa que mediante los Holding Certificates se transfiera la propiedad de esos bienes. Precisa que dicha cláusula aparece sólo en los Holding Certificates emitidos por a la orden del Standard Bank PLC y ello responde a la mayor o menor seguridad que requiera el banco que otorga el financiamiento y no a que la propia naturaleza del Holding Certificate exija su inclusión.

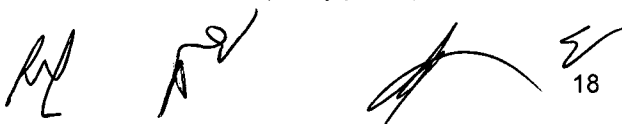
Que en cuanto al numeral 8 del holding certificate indica que dicha facultad no es exclusiva del propietario, por lo que el solo hecho que se le haya otorgado al comprador dicha atribución no significa necesariamente que éste tenga la calidad de propietario del concentrado a que se refiere los Holding Certificates, y que es normal que se establezcan determinadas limitaciones al deudor para que no pueda disponer de dichos bienes o gravarlos, ya que de lo contrario la garantía no aseguraría el cumplimiento de la obligación a favor del acreedor.

Que en cuanto a lo solicitado en el literal d) del Punto 1 del Requerimiento anotado, indica que cada vez que sus proveedores ingresan los concentrados que adquieren en los almacenes de
.., son estas empresas las que se encargan de su pesaje e inspección, las que llevan un registro del volumen de concentrado almacenado que se encuentra respaldando algún determinado Holding Certificate, así como los saldos disponibles que pueden cubrir nuevas emisiones de dichos documentos o de warrants.

Que en cuanto a la oportunidad en que el Banco del exterior libera la cantidad del concentrado que se refleja en los Holding Certificate, reiteró que éstos se giran a la orden del banco del exterior para garantizar financiamientos otorgados por dicha entidad, y que la liberación de estas garantías procede de acuerdo a lo que hayan pactado el referido Banco y el cliente del exterior, lo que entendía que ello ocurre cuando su cliente devuelve los préstamos recibidos o cuando asegura un comprador para los bienes que a su vez adquiere la recurrente, de modo que el banco puede tener certeza de que su cliente cuenta con los fondos suficientes para cancelar el préstamo.

Que en relación a los puntos 2, 3 y 4 del mismo requerimiento, señala la recurrente que adjuntaba la documentación solicitada.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del mencionado requerimiento (fojas 6171 a 6175 del Expediente N° 3383-2008), la Administración señaló respecto al punto 1 que la recurrente es una compañía subsidiaria de BHL Resources Limited Inc., quien posee el 90.8% del accionariado, según señalan la nota 1 de los Estados Financieros Auditados, que su actividad es dedicarse a la comercialización de concentrado de mineral (zinc y plomo) en el mercado interno y externo. En relación a la afirmación de que





Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

los préstamos a favor de B provienen en algunos casos de los recursos de los Holding Certificates y se utilizan para capital de trabajo, señala que la verificación de la cuenta 46500 - Principal M.E. Corto Plazo, muestra que en algunos meses recibe indistintamente préstamos mensuales realizados por la matriz, no sustentando que el origen de los préstamos tenga relación con los Holding Certificates; anotó que la recurrente no presentó documentación alguna que sustente su afirmación.

Que la Administración dejó constancia que los Holding Certificates son emitidos a solicitud de la recurrente a la orden del banco del exterior y a favor de BHL Resources Limited Inc. por la almacenadora; que dicho documento le reconoce al banco, según las cláusulas incluidas en los mismos, el dominio legal y usufructo sobre los bienes (en este caso el concentrado) y el derecho de posesión sobre los mismos, sobre la base de lo cual afirma que es la matriz quien aparece como sujeto principal (poseedora de los bienes) en dicha operación, pues es quien le permite luego al banco derechos sobre los bienes materia de análisis, así como los derechos mencionados en las cláusulas 6 y 8; agrega que por tanto, este documento le transfiere la propiedad de los bienes a BHL Resources Limited Inc.. Acota la Administración que a través del release o certificado de liberación, es el banco del exterior quien señala al almacén que BHL Resources Limited Inc. puede proceder al embarque del concentrado, cuando aún está en el país y en el depósito, reconociendo a ésta como propietaria.

Que agrega la Administración que de la verificación y análisis de la documentación e información presentada por la recurrente, pudo determinar que el concentrado de plomo y zinc por los que la almacenadora emitió los Holding Certificates y que luego fueron liberados es el mismo concentrado que posteriormente aparece facturado como venta a dos clientes: .., lo que indicó que se corroboró con los documentos de liberación en los que se señala que "los concentrados por los cuales fueron emitidos los Holding Certificates están liberados y deben ser puestos en la nave correspondiente en una fecha determinada" y aún más las guías de remisión que sustentan la salida del almacén muestran que el concentrado será trasladado a dichas naves. En ese sentido, indica que la afirmación de la recurrente en el sentido que el concentrado por el cual se emitieron los Holding Certificates no guarda relación con las facturas emitidas, no es válida, puesto que de los documentos y controles demuestran que sí existe dicha relación.

Que manifiesta que según los contratos suscritos con BHL Resources Limited Inc., el primer pago debía efectuarse al 90% del valor estimado del concentrado hasta el momento en que se emita la factura provisional y efectuarse a los 10 días de la fecha del conocimiento de embarque, sin embargo, dicha cláusula en la práctica no se aplicó y por tanto, no se cumplió con lo señalado en los contratos. Agrega que en el caso del cliente S.G.P. se señaló que el pago provisional sería el 85% del valor estimado del concentrado y los precios al momento de la factura provisional, 20 días después de la fecha del conocimiento de embarque, sin embargo, esta cláusula tampoco se cumplió en la práctica.

Que advirtió que se habían identificado, conforme señaló en el Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° 0122060001762 y en el Anexo N° 3 del Resultado del Requerimiento N° 0122060001840, la realización de pagos adelantados respecto a los Holding Certificates, sobre lo cual indicó que se demuestra que no se trata de coincidencias y añade que la forma de pago de las transacciones no desnaturaliza que la transferencia de propiedad de los bienes no se haya efectuado. Asimismo, señala que el release es un documento emitido por el banco del exterior que da autorización a la almacenadora a liberar los Holding Certificates por cuenta de BHL Resources Limited Inc., dándole instrucciones acerca de la nave donde serán enviados, en el cual se detalla el número del Holding Certificate, fecha, material y peso.

Que en relación al Punto 2 del Requerimiento, la Administración dejó constancia que la recurrente presentó los Contratos P0297 y P0279 suscritos con I por concentrado de zinc; que en relación con las facturas detalladas en el Anexo N° 2 presentó la documentación solicitada, el movimiento del Kardex de dichos concentrados y respecto al punto 3 del mismo requerimiento, que la



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

recurrente sólo había presentado el contrato de Servicios Mineros Integrales de Almacenamiento suscrito con
del 21 de marzo de 2006.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0122060002174 (fojas 5563 a 5567 del Expediente N° 3383-2008), la Administración requirió a la recurrente determinar la cantidad e importe de concentrado que ingresó mediante el Régimen de Admisión Temporal, con relación a las Facturas N° 001-3146, 001-3219, 001-3229, 001-3234, 001-3366, 0013393, 001-3415, 001-3444 y 001-3476, que fueron informadas en el Programa COA /PDB Exportadores durante el período comprendido entre agosto 2005 y julio 2006, como exportaciones realizadas.

Que en el Punto 2 del mismo anexo, solicitó a la recurrente presentar el comprobante de pago, el documento que sustente la cancelación y los asientos correspondientes a la provisión y pago de las adquisiciones efectuadas mediante las Facturas N° 001-116 y 001-117.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del presente requerimiento (fojas 5560 a 5562 del Expediente N° 3383-2008), la Administración dejó constancia del cuadro presentado por la recurrente con el detalle de la información solicitada, adjuntando fotocopia de facturas de proveedores, declaraciones únicas de aduana de admisión temporal, certificados de análisis, carta de porte internacional por carretera, cuadros de insumo producto, facturas de ventas, declaraciones únicas de aduanas de exportación, bill of lading, cuadros relación de insumo producto y certificados de peso y análisis, lo que permitió identificar el tipo de operaciones que corresponden. Asimismo, dejó constancia que la recurrente había presentado copia de las Facturas N° 001-000116 y 001-000117, comprobantes de subdiarios de bancos, ingresos y egresos, sub-diarios de registro de compras locales y comprobantes de retención.

Que mediante el Punto 1 del Requerimiento N° 0122060002238 (fojas 5354 a 5366 del Expediente N° 3383-2008), la Administración solicitó a la recurrente explicar y sustentar los motivos por los cuales no gravó con el Impuesto General a las Ventas la venta de concentrado de plomo y zinc depositado en las almaceneras domiciliadas en el país, por cuya transferencia de propiedad se emitieron los Certificados de Propiedad (Holding Certificates), teniendo en cuenta que: a) a la fecha de emisión de los Holding Certificates los bienes se encontraban en el país depositados en los almacenes y fueron transferidos a BHL Resources Limited Inc. antes de su embarque para exportación, b) que los Holding Certificates fueron emitidos a la orden del banco del exterior y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. (empresa matriz que posee el 90.8% de las acciones de BHL PERÚ), los cuales le permitieron a BHL Resources Limited Inc. ejercer el derecho de propiedad sobre los bienes y cederlos a un tercero, c) que el documento denominado release o instrucción de liberación de los Holding Certificates, emitido con fecha anterior al embarque, identifica como propietario de los bienes a BHL Resources Limited Inc. y a través de dicho documento se da instrucciones para realizar embarques respecto del concentrado, d) que el destinatario final de los bienes declarados en las declaraciones únicas de exportación no sea BHL Resources Limited Inc., sino importadores distintos a éste, y e) que los pagos adelantados se hayan efectuado no siguiendo lo dispuesto en los contratos, sino en fechas anteriores o posteriores a lo que éste establece.

Que cabe mencionar que en el Anexo N° 1-1 del requerimiento citado, la Administración detalló las *Observaciones a la base imponible del Impuesto General a las Ventas por emisión de Holding Certificates sobre ventas de concentrado de plomo y zinc* (fojas 5360 a 5363 del Expediente N° 3383-2008), en el Anexo N° 1-2 mostró el *Detalle de la operaciones de venta de concentrado de plomo y zinc efectuadas mediante la emisión de Holding Certificates* (fojas 5357 a 5359 del Expediente N° 3383-2008); en el Anexo N° 1-3 el *Detalle de comprobantes de pago referidos al ingreso/salida de bienes bajo el régimen de admisión temporal y relacionados con la emisión de Holding Certificates* (fojas 5355 y 5356 del Expediente N° 3383-2008); y, en el Anexo N° 1-4 las *Notas de contabilidad relacionadas con facturas que se emitieron por operaciones con Holding Certificates* (foja 5354 del Expediente N° 3383-2008).

Que en respuesta al citado requerimiento, la recurrente presentó escrito de fecha 7 de noviembre de 2006 (fojas 5306 a 5310 del Expediente N° 3383-2008), a través del cual, en primer término reitera que la

 20



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

emisión de los Holding Certificates no genera la obligación de pagar el Impuesto General a las Ventas, pues se trata de una garantía otorgada a favor de entidades financieras del exterior que no supone de manera alguna la transferencia de propiedad de nuestros concentrados de plomo y zinc; por lo que, al no verificarse la hipótesis de incidencia contenida en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto General a las Ventas no existe obligación de pagar dicho impuesto por las operaciones materia de análisis. Indica que la afirmación de la Administración respecto a que los mencionados documentos constituirían certificados de propiedad no expresan ningún fundamento, pues se ha prescindido no sólo del tenor de los documentos, sino también del análisis de la legislación extranjera que los regula. Respecto a la afirmación de que los concentrados habrían sido depositados en almaceneras domiciliadas en el país, pretendiendo equiparar a las empresas que actúan como simples depositarias de estos bienes con almacenes generales de depósitos regulados por la Superintendencia de Banca y Seguros facultados a emitir certificados de depósitos que sí permiten la transferencia de propiedad, solicita a la Administración, bajo responsabilidad, que merítue una vez más la verdadera naturaleza de los documentos que son materia de reparo y tenga en cuenta los argumentos que se detallan a continuación.

Que indica que la afirmación de que en la fecha de emisión de los Holding Certificates los bienes se encontraban en el país depositados en los almacenes y fueron transferidos a BHL Resources Limited Inc. antes de su embarque para exportación, resulta equivocada y carente de sustento legal y factual toda vez que los Holding Certificates no constituyen títulos valores ni documentos cuya emisión tenga por efecto legal la transferencia de propiedad de los bienes respecto de los cuales se expide. Dichos documentos sólo constituyen certificaciones emitidas con fines de garantía y según legislación extranjera para acreditar la existencia de inmovilización de bienes (concentrados mineros) que sirven de respaldo de créditos o financiamientos recibidos. Explica que, en todo caso, su naturaleza es similar a la de un warrant o a la de una prenda sobre bienes fungibles que de manera alguna implican la transferencia del derecho de propiedad. Manifiesta que si la Administración considera que los Holding Certificates suponen la transferencia del derecho de propiedad de los concentrados a los cuales se refiere debe señalar cuál es la norma del Código Civil en la cual ampara su afirmación, lo que no ocurre en el presente caso. Agrega que los auditores no han merituado el hecho que los Holding Certificates se encuentran sometidos a legislación extranjera, la cual regula todos los efectos jurídicos del otorgamiento de los mismos y la que resulta aplicable a las operaciones llevadas a cabo entre las partes de conformidad con lo establecido en el artículo 2095° del Código Civil, por lo que, en todo caso, cualquier tipo de reparo u observación por parte de SUNAT debe partir necesariamente por el análisis de la ley aplicable.

Que manifiesta que la indicación de que los Holding Certificates emitidos a la orden de los bancos del exterior y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. permitió a esta empresa ejercer el derecho de propiedad sobre los concentrados de la recurrente y a su vez cederlo a un tercero carece de todo fundamento, toda vez que los Holding Certificates no permiten ejercer a BHL Resources Limited Inc. ni a los bancos del exterior derecho de propiedad alguno sobre los concentrados, el cual se mantiene en poder de su empresa. Dicho derecho de propiedad queda acreditado por el hecho verificado en la fiscalización, que los Holding Certificates son liberados por los bancos del exterior como ocurre con cualquier tipo de garantía, lo que ha permitido a su empresa exportar los concentrados, sea a su cliente BHL Resources Limited Inc. o a otras compañías extranjeras.

Que indica que se pretende sostener que el documento denominado release o instrucciones de liberación de los Holding Certificates identifica como propietarios de los bienes a BHL Resources Limited Inc. y a través de los mismos se instruye a esta empresa para realizar los embarques de los concentrados, lo que afirma que es falsa, puesto que en ningún momento los documentos de liberación de las garantías identifican como propietarios de los bienes a BHL Resources Limited Inc., por lo que esta aseveración resulta temeraria y desde ya da lugar a las responsabilidades correspondientes. Los documentos de liberación expedidos por los bancos extranjeros están dirigidos a las empresas depositarias y sirven para levantar parte o el total de las garantías representadas en los Holding Certificates a fin de que los bienes puedan ser libremente dispuestos por sus propietarios, en el presente caso BHL PERÚ. El hecho que en algunos instrumentos de liberación se mencione que los mismos se otorgan por cuenta de BHL

[Firmas manuscritas] 21



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Resources Limited Inc. sólo pretende dejar constancia que tales documentos se han expedido a solicitud de esta empresa en su calidad de deudora de los bancos extranjeros y en cuyo favor su empresa ha constituido las garantías representadas por los Holding Certificates (tal como ocurriría, por ejemplo en el caso de una hipoteca o prenda constituida en respaldo de un tercero).

Que indica que según SUNAT, el hecho que el destinatario final de los bienes consignados en las declaraciones de exportación no sea BHL Resources Limited Inc., sino terceros, evidenciaría que esta empresa los ha revendido a favor de terceros, lo cual califica como absurdo y equivocado, pues el hecho que los bienes sean remitidos en ciertas ocasiones a terceras empresas distintas de su cliente, sólo constituye el ejercicio de la potestad que este último tiene en su calidad de comprador, quien está facultado a indicarnos el lugar y la persona a la cual desea que los bienes se entreguen en su nombre. La recurrente no mantiene ningún tipo de relación jurídica con dichos destinatarios de los bienes y las relaciones jurídicas que éstos pudieran tener con BHL Resources Limited Inc. no modifican la naturaleza de exportación de la operación llevada a cabo por su compañía.

Que en cuanto a que los pagos adelantados no se han efectuado conforme a los contratos, sino en fecha anterior o posteriores a las pactadas, indica que los adelantos que les fue entregados por BHL Resources Limited Inc. constituyen en esencia financiamientos otorgados al amparo del contrato de crédito celebrado con dicha compañía y que fueron compensados con el precio pactado con las exportaciones de concentrados.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del presente requerimiento (fojas 5330 a 5352 del Expediente N° 3383-2008), la Administración, luego de reseñar lo manifestado por la recurrente en su escrito de respuesta al requerimiento, de describir las operaciones realizadas por la recurrente y de la documentación presentada, como contratos de compraventa de los concentrados minerales a sus clientes, así como de los Holding, señaló que de su análisis, cabía indicar que los Holding Certificates fueron emitidos por las almaceneras por instrucción de Estos certificados se encuentran a la orden del banco del exterior y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. y no por cuenta de quien debía ser la beneficiada, pues, los concentrados ingresados a los almacenes eran de su propiedad y se encontraban en stock a la fecha de la emisión de los certificados, tal cual evidencian los controles en los depósitos. Así la empresa que aparece siendo la poseedora de los bienes antes de su embarque es BHL Resources Limited Inc., es decir, cuando aún los bienes estuvieron en los almacenes. Con relación a la afirmación que los Holding Certificates son de naturaleza similar al warrant indica que la función económica de los warrant según la legislación comercial es la de un documento que permite obtener financiamiento a corto plazo (menor a un año) y en caso de incumplimiento, el acreedor o beneficiario pueda cobrar ese crédito solicitando la venta (remate) extrajudicial de la mercadería gravada. En el caso analizado la única entidad beneficiaria que podrá cobrar el crédito o rematar los bienes es el banco del exterior y no En dicho contexto no se desprende que favorezca a la recurrente, siendo más bien que el mismo se asemeje a lo que la Ley de Título Valores identifica como Certificado de Depósito, documento que facilita las transacciones mercantiles sobre bienes en el contenido.

Que agrega que los Holding Certificates son documentos mediante los cuales se le reconoce al banco según las cláusulas incluidas en los mismos: disposición total, dominio legal, usufructo y derecho irrevocable sobre los bienes y el derecho de posesión sobre los mismos, y que siendo ello así es BHL Resources Limited Inc. quien aparece como sujeto principal en su calidad de propietario (poseedora de los bienes) en dicha operación, y la que permite luego al banco derechos sobre los bienes materia de análisis, así como los derechos de posesión, derecho a ingresar para inspeccionar el material, y el derecho a ingresar al lugar y otros. Es en virtud de dicho documento que la Administración asevera que los bienes en el país ya habían sido transferidos a BHL Resources Limited Inc.

Que añade que a través del certificado de liberación o release emitido por el banco del exterior, se autoriza al almacén a proceder al embarque de los concentrados por cuenta de BHL Resources Limited

 22



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Inc., lo cual sucede cuando aún los bienes están en el país y en el depósito, reconociendo que la empresa es la poseedora de los bienes. La oportunidad de la liberación y su alcance se refleja en la carta de respuesta al Requerimiento N° 0122060002103 en la que la recurrente señala que entiende que la liberación de la garantía ocurre cuando su cliente devuelve los préstamos recibidos o cuando asegura un comprador para los bienes que, a su vez adquirirá de su empresa, de tal forma que el banco puede tener certeza que su cliente cuenta con los fondos suficientes para cancelar el préstamo. Al respecto, la Administración afirma que la liberación de los Holding Certificates sobre los concentrados, ya contaban con un cliente que en este caso no era BHL Resources Limited Inc. sino un tercero.

Que al respecto explica que de la revisión y análisis de la documentación, se tiene que el exportador de los concentrados no es sino que la operación de exportación la realizó por cuenta de BHL Resources Limited Inc. después de haber realizado una transferencia interna en el país y por tanto BHL Resources Limited Inc., el nuevo comprador, estaba facultado a indicar el destino de los bienes, el lugar y la empresa a la cual se entregarían los bienes. Así se verificó que en los conocimientos de embarque se designa en el casillero consignatario la expresión to order (a la orden) en el casillero notify address (dirección a notificar) nombre y dirección de la empresa del exterior distinto a BHL Resources Limited Inc. cuya dirección es en Panamá. Asimismo, verificó que de la misma declaración constató que el lugar de destino que aparece en el rubro Port Discharge (Puerto de descarga) es el mismo que aparece en el detalle de las facturas de los concentrados que BHL Resources Limited Inc., adquiere de la recurrente. En ese sentido, la Administración afirma que por el destino de los concentrados los mismos están dirigidos a otros clientes en el exterior, no directamente a BHL Resources Limited Inc. lo cual se corrobora con lo expuesto por la recurrente, quien según respuesta a dicho requerimiento señala que BHL Resources Limited Inc. en su calidad de compradora asume la facultad de disponer el lugar y la empresa o terceros a quien se entregarán los bienes. A partir de ello, concluye que antes de la salida de los bienes del país, BHL Resources Limited Inc. ya disponía de los bienes.

Que en relación a los pagos adelantados sobre la venta de los concentrados, la Administración señaló que según el contrato de compraventa, los adelantos por la venta de concentrados debían efectuarse luego de 10 días del embarque, sin embargo, esta cláusula no se cumplió en los hechos. Esto fue así, en cuanto al plazo y la forma convenidos en el contrato (85% o 90% del valor estimado) y de la verificación de la documentación, se verificó que estos pagos fueron efectuados anticipadamente a la fecha de embarque y también posteriormente, sin embargo, ello no desnaturaliza que la transferencia de propiedad no se haya efectuado y se de nacimiento a la obligación tributaria.

Que respecto al Contrato de Línea de Crédito firmado el 26 y 31 de julio de 2005, presentado por la recurrente, advierte que dicho contrato no se encuentra incluido en la Nota 10 a los Estados Financieros Auditados realizado por BDO Pazos, López de Romaña, Rodríguez Auditores y Consultores, ni en el Libro de Actas General de Accionistas mostradas sólo a partir del 3 de agosto de 2005. Respecto del análisis del citado contrato y de lo afirmado por la recurrente en el sentido de que los adelantos que le fueron entregados por BHL Resources Limited Inc. constituyeron en esencia financiamientos otorgados al amparo del Contrato de Crédito celebrado con dicha compañía y que fueron compensados con el precio pactado con las exportaciones de concentrados, indica que dichos pagos efectuados corresponderían bajo la definición del artículo 1665° del Código Civil a Falso Mutuo, es decir, a adelantos que se dieron a cuenta de concentrados en un contrato de compra-venta, pues, bajo la definición del mutuo lo que debe devolverse es el mismo bien que se recibe. En virtud a ello, infiere que los adelantos otorgados se realizaron dentro del alcance de un contrato de venta, los cuales aseguraron la adquisición de los concentrados por parte de BHL Resources Limited Inc. ante la recurrente, y que a través del Contrato de Mutuo, el dinero que se recibió fue devuelto a través de una deuda por cobrar representada por la venta de concentrados, que se compensó con esta línea de crédito otorgada, no originándose la devolución del mismo bien objeto de contrato, lo que se reafirma con lo señalado en la Cláusula 3.3 del Contrato de Línea de Crédito y en la Carta de fecha 7 de noviembre de 2006 de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que de otro lado, la Administración deja constancia del Escrito N° 000-TI002-2006-225319-2 del 10 de noviembre de 2006, presentado por la recurrente en respuesta a los Requerimientos N° 0122060002103 y 0122060002035, en el cual se mencionan argumentos planteados en el escrito del 7 de noviembre de 2006. Al respecto, la Administración señala que mientras que en el escrito del 10 de noviembre de 2006, respecto a los préstamos recibidos de BHL Resources Limited Inc., la recurrente manifiesta que su intención no es la de vincular los préstamos que le concede BHL Resources Limited Inc. a las ventas de concentrados a favor de dicha empresa, sino que se refirieron al financiamiento que ésta les concede con el único y exclusivo propósito de demostrar su interés en su liquidez y solvencia, para lo cual no se requiere que los préstamos concedidos por BHL Resources Limited Inc. se encuentren vinculados contablemente a las operaciones con Holding Certificates, en el escrito del 18 de octubre de 2006 señala que dichos financiamientos en muchas ocasiones los recibe a partir de los recursos que BHL Resources Limited Inc. ha obtenido en el exterior con la garantía de los Holding Certificates, reiterando el empleo de los Holding Certificates como simples mecanismos de garantía ya sea para que su cliente se financie, los financie o adquiera los bienes que la recurrente vende.

Que asimismo, en relación a los préstamos, haciendo referencia a los escritos de fecha 21 de setiembre y 2 de octubre de 2006 de la recurrente en los que indicó que el financiamiento otorgado por BHL Resources Limited Inc. se encontraba relacionado con la emisión de los Holding Certificates, la Administración señaló que de la verificación de las cuentas y registros, se aprecia que los préstamos contabilizados como cuentas por pagar no guardan relación con dicha apreciación y más bien no queda claro el hecho que si la razón de la emisión de los Holding Certificates fuera para la obtención de recursos, dado que cuando se recibieron los mismos fueron aplicados como adelantos de las ventas en algunos casos, puesto que los demás pagos se realizaron con posterioridad. Acota la Administración al respecto que más bien resulta que en los casos en que se realizaron los adelantos con fecha anterior al embarque, éstos se dieron para asegurar la adquisición que BHL Resources Limited Inc. realizó sobre ventas que la recurrente le efectuó y que se relacionan con los Holding Certificates; y añade que los adelantos por las ventas tuvo un efecto contable que se tradujo en cargo a la cuenta 1045 Cuentas Corrientes y abono a la cuenta 1215 Concentrados - Cuentas por Cobrar; que la forma de pago de las transacciones no desnaturaliza que la transferencia de propiedad de los bienes se haya efectuado a través de estos documentos en el territorio nacional.

Que respecto a lo afirmado por la recurrente de que no todos los Holding Certificates contienen la cláusula "El Banco tiene dominio legal y usufructo de los concentrados, la Administración indica que los certificados tienen términos vinculantes a la disposición, dominio, tenencia irrevocable, los cuales explican la funcionalidad que tuvieron en la venta de concentrado y la importancia como documento en dicha operación. Asimismo, en relación al argumento de la recurrente de que si bien en algunos certificados de liberación se menciona que estos documentos se otorgan por cuenta de BHL Resources Limited Inc. y que ello sólo ha sido señalado con el propósito de dejar constancia que tales documentos han sido expedidos a solicitud de esta empresa en su calidad de deudora de los bancos extranjeros y en cuyo favor su empresa ha constituido las garantías representadas por los Holding Certificates, la Administración manifiesta que los certificados de liberación son emitidos por el banco del exterior dando aviso a la almacenadora que las cantidades por las cuales se emitieron los Holding Certificates y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. deben ser enviadas a la nave para proceder a su embarque y que el aviso lo realiza el banco a BHL Resources Limited Inc., no interviniendo en esta comunicación la recurrente, más aún, en los certificados emitidos por el Standard Bank éste deja constancia de que los bienes permanecerán en su poder todo el tiempo, compromiso que lo ratifica al solicitar que se le envíe entre otros documentos el conocimiento de embarque.

Que acota la Administración al respecto que existe relación entre las cantidades y bienes por las cuales se emitieron los Holding Certificates con las ventas efectuadas por la recurrente y la posterior exportación efectuada por BHL Resources Limited Inc., con trámites aduaneros realizados por la recurrente, lo que indica que se evidencia con el hecho de que la recurrente enlazó los concentrados incluidos en los Holding Certificates con las facturas emitidas, de que se requirió a la recurrente en forma reiterada la

 24



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

conciliación de ambos documentos a nivel de cantidades y que adjunte la documentación sustentatoria de ser el caso, hecho que no ocurrió según consta en el Resultado del Requerimiento N° 0122060002035; agregando que, sin embargo, esta situación no modifica que se trate de bienes distintos a los transferidos y que son materia de análisis. Asimismo, el auditor fiscal dejó constancia al respecto, que la conciliación la realizó un tercero (almacén), que identificó los lotes de ingreso de dicho concentrado en el almacén, su permanencia a la fecha de la emisión de los Holding Certificates y los lotes de salida; y agrega que ello se sustenta con las guías de remisión y los certificados de liberación presentados por la recurrente, confirmando que son los mismos bienes.

Que la Administración hace una descripción de la definición de certificado de depósito o certificado de tenencia (irrevocable Holding Certificate o Warehouse Certificate, citando los artículos 923°, 947°, 948°, 1529° y 1580° del Código Civil, de doctrina, jurisprudencia, sostiene que las operaciones de venta contenidas en los Anexos N° 1, 1-1, 1-2, 1-3, 1-4, 1-5 y 1-6 del Resultado del Requerimiento N° 0122060002238, durante el periodo agosto de 2005 a julio 2006, constituyen ventas gravadas con el Impuesto General a las Ventas debido a que dicho impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, como es el caso de los concentrados depositados en los almacenes de depósito.

Que la Administración explica que la tradición, en el caso de la venta de concentrado a BHL Resources Limited Inc., tiene lugar cuando la recurrente entrega a su cliente el Holding Certificate mediante el cual se transfiere la posesión, el dominio, disposición y uso del concentrado que se encuentra depositado en las almaceneras ubicadas en territorio nacional, sin haber emitido las facturas de ventas correspondientes; y que tan es así que en forma simultánea este certificado puede trasladar a la entidad financiera del exterior los derechos sobre el mismo concentrado.

Que en cuanto al punto referido a que las transferencias de propiedad se realizaron con anterioridad a la fecha de exportación, citando el artículo 33° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el artículo 54° de la Ley General de Aduanas y las Resoluciones N° 01242-1-2002 y 0399-42003 emitidas por el Tribunal Fiscal, la Administración indica que al haberse transferido la propiedad del concentrado de la recurrente a BHL Resources Limited Inc. en los almacenes de depósito, dicha transferencia se encuentra gravada con el Impuesto, acotando que el hecho que la recurrente haya efectuado el embarque y envío del concentrado objeto de venta por indicación de su cliente no domiciliado y haya gestionado además a su nombre los trámites correspondientes al régimen aduanero de exportación, por lo cual obtuvo la declaración única de exportación, la orden de embarque y el conocimiento de embarque, no niega que la operación de venta de los productos indicados a exportarse tuvo lugar en el país a favor de su cliente, siendo a partir de ese momento que dichos productos pasaron a ser propiedad de BHL Resources Limited Inc., para luego ordenar la realización de los trámites de exportación procediendo a la liberación formal de los Holding Certificates.

Que las conclusiones de la Administración al respecto son las siguientes (fojas 5331 del Expediente N° 3383-2008):

1. *“Se ha establecido que en los contratos de venta para exportación de concentrado celebrados entre y su cliente del exterior, el título de propiedad pasa del vendedor al comprador una vez que el vendedor recibe en algunos casos el primer pago o pago provisional sobre la venta de concentrado.*
2. *Se ha establecido que los Holding Certificates (Certificado de Depósito o Tenencia como lo denomina el contribuyente) emitidos por las almaceneras a solicitud de la empresa, a favor del banco del exterior y por cuenta de BHL Resources Limited Inc. durante el periodo agosto 2005 hasta el mes de julio 2006, es un título representativo de propiedad y tiene las mismas finalidades que un título valor regulado por nuestra normatividad; y el hecho que no se encuentre expresamente referido como tal en la ley resulta irrelevante, pues el usuario del documento es el comprador no domiciliado a quién no se le aplica las leyes vigentes en el Perú. Esto se confirma en los casos que el banco del exterior tiene el control absoluto sobre los bienes depositados en los*



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

almacenes aduaneros, una vez que el Holding Certificate es entregado por la empresa (cliente del exterior), dado su carácter de instrumento financiero.

3. Se ha establecido que no se han emitido las facturas por los adelantos derivados de la emisión de los Holding Certificates al recibir los adelantos de los concentrados a nombre del cliente del exterior. Sin embargo, éstos se registraron contablemente, debitándose a la cuenta 1045 Cuentas Corrientes y abono a la cuenta 1215 Concentrados Cuentas por Cobrar.
4. Se ha establecido que sí existe relación entre los bienes representados por los Holding Certificates y los bienes consignados en las facturas de exportación. Esta afirmación se sustenta en los controles operativos de terceros, los que identificaron los lotes de ingreso de dicho concentrado en el almacén, su permanencia a la fecha de la emisión de los Holding Certificates y los lotes de salidas, es decir, son los mismos bienes que son transferidos en territorio nacional antes de su exportación.
5. Se ha demostrado que la sola emisión del Holding Certificate es suficiente para que el banco del exterior tenga la posesión, tenencia, dominio legal, uso y disposición sobre los bienes y designe a un representante para la inspección física de los bienes que forman parte del certificado, con lo cual queda claro que la sola tenencia de dicho documento le otorga derechos y facultades sobre los mismos.
6. Se tiene que los certificados de liberación son emitidos por el banco del exterior y es éste quien a través de la almacenera libera la cantidad de concentrado que se incluye en los Holding Certificates y asimismo, da instrucciones para que estos bienes que ya han sido objeto de transferencia interna cuando aún están en el almacén, sean embarcados por orden y cuenta de BHL Resources Limited Inc., embarque que realiza BHL PERÚ conjuntamente con el trámite aduanero.
7. Se verificó que el Contrato de Líneas de Crédito cumple en estos casos las funciones de un Contrato de Compraventa, cuyos desembolsos efectuados por BHL Resources Limited Inc. aseguraron la adquisición de los concentrados relacionados con los Holding Certificates tal cual se desprende de las cláusulas del mismo."

Que en virtud a ello, la Administración asevera que a través de la emisión de los documentos denominados Holding Certificates se transfiere la propiedad de los bienes depositados en los almacenes, por lo que grava con el Impuesto General a las Ventas las transferencias de concentrado consideradas por la recurrente como exportación, al haber sido realizadas en el país.

Que mediante el Anexo N° 01 del Requerimiento N° 0122060002452 (fojas 5292 a 5298 del Expediente N° 3383-2008), en virtud de lo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, la Administración requirió información adicional sobre las observaciones realizadas en los Resultados del Requerimiento N° 0122060002238, en cuyos Anexos N° 1-1 al 1-6, determinó una base imponible del Impuesto General a las Ventas, por un monto total de S/. 242'642,621.46, correspondientes a los periodos agosto de 2005 a julio de 2006.

Que en el Anexo N° 01 del Resultado del presente requerimiento (fojas 5288 a 5291 del Expediente N° 3383-2008), la recurrente, haciendo referencia al escrito presentado por la recurrente en respuesta al requerimiento, señaló que la remisión a la Ley de Títulos Valores se realiza para sustentar que los Holding Certificates tienen similares características o requisitos que un título valor regulado a través de la citada ley como Certificado de Depósito, aun cuando bajo el nombre de Holding Certificates no se encuentren expresamente regulados en la misma. Acota que a los usuarios de los mismos (BHL Resources Limited Inc. y el banco del exterior) no se les aplica las leyes peruanas en cuanto a título valor, siendo que para ambos dicho documento representa un título negociable con valor.

Que señala que en relación a que las partes han decidido someter los efectos jurídicos de los Holding Certificates a las leyes inglesas, para el hecho materia de análisis (transferencia de propiedad) dicho alcance no es aplicable, pues lo que es materia de controversia es la no afectación al Impuesto General a las Ventas de la transferencia de bienes efectuada en el país por una empresa domiciliada a su vinculada en el exterior, a la fecha de emisión de dicho documento y la puesta a disposición del concentrado a través de él.



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que respecto a los contratos de compraventa, la Administración ratifica que la cláusula 13 remite a la 9, añadiendo que lo referido a los pagos no se cumplió según lo pactado por las partes, pues en la mayor parte de los casos el pago se efectuó antes del embarque, por lo que en tal sentido, es a partir de dicho momento y encontrándose los bienes en territorio nacional, que BHL Resources Limited Inc. podía ejercer sobre dichos bienes todos los atributos del derecho de propiedad, pudiendo por tanto disponer del concentrado. Agrega que las cláusulas de los contratos de compraventa regulan 2 momentos distintos: el de la entrega y el de la titularidad y riesgo, precisando que en el caso de la cláusula de entrega se indica el lugar y las obligaciones de entrega al adquirente, mientras que la cláusula de titularidad y riesgo remite al concepto de transferencia de propiedad del bien.

Que por tanto, la Administración concluye que si bien es cierto que una venta en términos FOB se relaciona a una exportación en una compraventa internacional, no resulta aplicable lo afirmado por la recurrente, pues la transferencia de propiedad de los concentrados se produjo cuando los bienes se encontraban en los almacenes ubicados en el país, hecho que se corrobora en los casos en que la titularidad de la propiedad pasó del vendedor al comprador a la recepción del pago. En ese sentido, reitera el análisis y fundamento respecto a que a través de los Holding Certificates se transfiere la propiedad y se deducía la parte proporcional informada en el rubro Exportaciones Realizadas y las Exportaciones facturadas declaradas mensualmente conforme se detalló en los Anexos mencionados del Resultado del Requerimiento N° 0122060002238.

Que ahora bien, de los argumentos expuestos por la Administración y la recurrente durante el procedimiento de fiscalización y en la etapa contenciosa tributaria (fojas 7544 y 7696 vuelta a 7699 vuelta), así como de la revisión de la documentación presentada por la recurrente, se tiene que las operaciones de venta de concentrados sobre las que se emitieron los Holding Certificates materia de reparo se sustentan en los Contratos de venta de concentrados celebrados por la recurrente con sus clientes.

Que en ese sentido, de conformidad a jurisprudencia emitida por este Tribunal Fiscal² en relación al análisis para determinar si resultan gravadas o no con el Impuesto General a las Ventas aquellas operaciones realizadas con la emisión de Holding Certificates o Warehouse Certificates cuyo tratamiento de los contribuyentes fue como los de una exportación y el reparo de la Administración se sustenta en que se tratan, en cambio, de operaciones de venta dentro del país, corresponde revisar, en primer lugar, los términos contractuales pactados por las partes en los contratos de compraventa de los concentrados minerales con las referidas empresas.

Que respecto a la empresa BHL Resources Limited Inc., se aprecia que la recurrente celebró en los ejercicios 2005 y 2006, 3 contratos de venta internacional de concentrado de plomo y zinc con la referida empresa: S0137 de 17 de agosto de 2005, S0157 de 20 de diciembre de 2005 y S0159 de 20 de enero de 2006 (fojas 6579 a 6584, 6326 a 6331 y 6572 a 6578 del Expediente N° 3383-2008), a través de los cuales se pactó la venta de 5,000 TMH de concentrado de plomo, a entregarse durante el mes de agosto de 2005, de 30,000 TMH de concentrado de zinc, a entregarse durante el año 2006, y de 40,000 TMH de concentrado de plomo, a entregarse durante el año 2006.

¹ Nótese que parte del sustento de la Administración para efectuar el reparo, según se desprende de su conclusión 1 en el Anexo N° 8 de la resolución de determinación impugnada, es que según se estableció de los contratos de venta para exportación de concentrados celebrados entre la recurrente y su cliente del exterior, el título de propiedad pasa del vendedor al comprador una vez que el vendedor recibe en algunos casos el primer pago o pago provisional sobre la venta de concentrados (foja 7544 del Expediente N° 3383-2008).

² Resoluciones N° 05682-2-2009, 20290-1-2011 y 15613-1-2014, entre otras; en las que el análisis de las operaciones parte de las figuras "traditio brevi manu" y "constituto posesorio" previstas por el mismo Código Civil, a partir de lo cual se reconoce que las partes pueden pactar contratos de compraventa en los que se establece que la propiedad de bienes muebles se transfiere mediante su tradición ficta, lo que incluye el momento en que ésta va a ocurrir, lo que, a su vez, se sustenta en el reconocimiento del ejercicio de la autonomía privada de las partes dentro del marco legal previsto en el Código Civil.



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que en la Cláusula Tercera de los Contratos S0137, S0159 y S0157, las partes pactaron que las entregas de los productos serían efectuadas en condiciones FOB ST Callao - Perú, según lo definido en los INCOTERMS 2000.

Que en la Cláusula Novena de los mismos contratos, las partes acordaron que los pagos se efectuarían por cada lote de concentrados embarcado en cada nave, los mismos que constituirían entregas independientes pero efectuadas al amparo de dicho contrato, siendo que los pagos debían hacer en dólares americanos. Seguidamente, se definió los que serían el primer pago y pago final, conforme a como se señala a continuación:

"9.2 Primer Pago: El COMPRADOR efectuará un primer pago por el 90% (noventa por ciento) del valor estimado del embarque (...). Este pago se efectuará a los 10 (diez) días calendario de la fecha del conocimiento de embarque.

Para efectos del pago antes referido, el VENDEDOR deberá remitir vía fax copia de los siguientes documentos:

- Conocimiento de embarque
- Factura provisional
- Certificado de pesos y análisis

9.3. Pago Final: Una vez conocido el resultado final se efectuaría el pago del saldo al que hubiere lugar, contra la presentación de la Nota contable de ajuste final respectiva."

Que por otro lado, en la Cláusula Décimo Tercera - Título y Riesgo, se pactó que el título pasaría del vendedor al comprador al momento del primer pago según la Cláusula Novena, numeral 9.2 del contrato. Se añadió que el riesgo pasaría del vendedor al comprador al momento de entrega del material, tal como está indicado en la Cláusula Tercera.

Que en relación a la empresa S.G.P., la recurrente celebró los Contratos S0132 de 3 de junio de 2005 y S0139 de 24 de agosto de 2005 (fojas 6560 a 6571 y 6548 a 6559 del Expediente N° 3383-2008), a través de los cuales acordaron la transferencia de 15,000 toneladas métricas húmedas 10% a opción del vendedor de mezcla de concentrado de plomo peruano y de 25,000 TMH +/- 10% a opción del vendedor de mezcla de concentrado de plomo peruano.

Que en la Cláusula Quinta de los citados contratos se establecieron los alcances de la entrega de los bienes, pactándose que se efectuaría a valor FOB ST Callao - Perú, según los INCOTERMS 2000.

Que el pago por la venta de concentrados se pactó en la Cláusula Octava de los referidos contratos, estableciéndose que todos los pagos y la contabilidad se efectuarían en dólares americanos para cada envío de la siguiente manera:

"Pago Provisional

El 85% (...) del valor estimado de los concentrados enviados, basado en el peso del vendedor y en los ensayos, y los precios aplicables al momento de la emisión de la factura provisional se pagaran al comprador con la presentación de los siguientes documentos 20 días después de la fecha del Conocimiento de Embarque:

(...)

- 3/3 originales del Conocimiento de Embarque sin restricciones (Clean on Board)

(...)

Segundo Pago Provisional

De ser necesario el comprador hará un segundo pago provisional 90 días calendario después de la fecha oficial de llegada al puerto de destino del navío que trae la carga. Este segundo pago provisional será por el saldo debido del 100% del valor estimado de concentrados enviados de acuerdo con la información más reciente que se tenga.

Pago Final

 28 



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

El saldo, de haber, se pagará luego de la presentación de la factura definitiva del vendedor tan pronto como se conozca el peso, los ensayos y los precios del metal finales.

Si a la fecha del pago final, el vendedor tiene deudas con el comprador por haber recibido pago(s) provisionales que excedan el monto debido establecido en la liquidación definitiva, el Vendedor remitirá inmediatamente el monto de dicha deuda al comprador vía transferencia telegráfica."

Que por otro lado, en la Cláusula Décima de los citados contratos con S.G.P. - Titularidad y Riesgo de los referidos contratos, se estableció que la titularidad de los concentrados pasaría del vendedor al comprador luego de efectuado el primer pago provisional, y que todos los riesgos por pérdida, daño o destrucción con respecto al concentrado, pasarían al comprador cuando dicho concentrado pasara la borda del navío en el puerto de carga.

Que respecto a su cliente TECK COMINCO, la recurrente celebró con aquella los Contratos N° PB 75-2/06-04 y PB 75-2/06-03 de fecha 21 de febrero de 2006 (fojas 6531 a 6547 y 6509 a 6539 del Expediente N° 3383-2008) a través de los cuales se pactó la transferencia de aproximadamente 1,000 TMH de concentrado de plomo-plata de Uchucchacua y 1,000 TMH de concentrado de plata-plomo boliviano., respectivamente

Que en la Cláusula Séptima de los citados contratos, las partes pactaron que la entrega de los bienes se efectuaría a valor FOB Callao - Perú, según los INCOTERMS 2000.

Que en la duodécima cláusula, Pago, las partes acordaron lo siguiente:

"12.1 Base:

El comprador pagará por el concentrado recibido con la presentación de los siguientes documentos a Teck Cominco Metals Limited Raw Materials en Trall, British Columbia, Canadá:

- a) 2 de los 3 conocimientos de embarque sin restricciones (Clean on Board) como mínimo.*
- b) Factura provisional del vendedor.*
- c) Certificado provisional del peso y los ensayos del vendedor.*

12.2 Primer Pago Provisional:

El primer pago provisional será:

- a) El 90% del valor estimado de un paquete.*
- b) Contra la factura del vendedor, basándose en la información más reciente que se tenga disponible al momento de preparar la factura.*
- c) 10 días después de la fecha de llegada o el primer día útil a partir de entonces para el primer paquete.*
- d) 40 días después de la Fecha de llegada o el primer día útil a partir de entonces para el segundo paquete."*

Que por su lado, en la cláusula décimo octava: *Titularidad y riesgo*, se estableció que la titularidad pasaría del vendedor al comprador luego de efectuarse el primer pago provisional, así como que el riesgo de pérdidas, daños y/o destrucción del concentrado pasaría del vendedor al comprador una vez que el concentrado haya sido entregado al comprador tal como se describe en el artículo 7.

Que conforme se desprende de las cláusulas contractuales pactadas por la recurrente con sus clientes del exterior, reseñadas en los considerandos anteriores, el vendedor tenía la opción de recibir de los compradores

diversos pagos en distintos momentos, sin embargo, conforme lo precisan las cláusulas referidas a la transmisión de titularidad y riesgo, el momento de la transferencia de titularidad de la propiedad de los concentrados se produciría, en el caso de BHL Resources Limited Inc., en el momento en que se realizara el *Primer pago* definido en el mismo contrato y, en el caso de la venta de concentrados a las empresas

¿, en el momento en que se realizaba el *Pago provisional*, conceptos que también se definieron en cada contrato.





Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que al respecto, en la Resolución N° 15613-1-2014, en observancia de la jurisprudencia reiterada del Tribunal Fiscal al respecto, se ha señalado que en estos casos se recoge el principio de la autonomía que permite a las partes decidir el contenido y términos del contrato que van a celebrar, la naturaleza de las prestaciones, las particularidades de su ejecución, las modalidades a que está sujeto el contrato, y tratándose de una transferencia de bienes, su tradición ficta y la forma y momento en que ésta ocurriría.

Que ahora bien, respecto a los citados pagos, resulta relevante advertir que en cada una de las definiciones de los conceptos de Primer Pago o Pago provisional, se condicionan éstos a la presentación de los conocimientos de embarque, documentos que se emiten por las empresas navieras para acreditar la recepción de la carga a bordo de la nave para transportarlas a su destino, y además se establece que dichos pagos debían realizarse 10 ó 20 días después de la fecha del conocimiento de embarque, lo que representa, en buena cuenta, el embarque previo de la mercadería y que conforme a la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal mediante las Resoluciones N° 09478-1-2013, 01354-2-2012, 01640-4-2010, 03404-2-2004, 0623-1-2000 y 0251-5-2001, entre otras, una exportación se considera realizada en la fecha de embarque de la mercancía, por lo que la fecha a considerar para determinar si una operación de venta de bienes califica como venta de bienes gravada con el Impuesto General a las Ventas o como una exportación es la del embarque de la mercancía.

Que conforme se desprende de los argumentos de la Administración esbozados en los considerandos anteriores, la recurrente no habría cumplido con lo pactado en las citadas cláusulas y que, por otro lado, verificó que BHL Resources Limited Inc. había realizado pagos adelantados a la recurrente, los que según la Administración debían ser considerados como el momento en que operó la transferencia de titularidad de los concentrados en el contexto del contrato, desconociendo los argumentos de la recurrente en el sentido de que cualquier pago anterior a la emisión de los conocimientos de embarque no podían tener la condición de primer pago o pagos provisionales, sino de simples adelantos, siendo que los pagos aludidos por la Administración correspondían a la línea de crédito otorgada por BHL Resources Limited Inc. a favor de la recurrente.

Que así, para efectuar los reparos y determinar los periodos a los que corresponden, la Administración tomó en cuenta la fecha en que fueron emitidos los Holding Certificates, tal como puede verificarse en los Anexos 1-1 a 1-6 del Resultado del Requerimiento N° 0122060002238 (fojas 5311 a 5329 del Expediente N° 3383-2008), lo que se resume en el siguiente cuadro que muestra la vinculación de los Holding Certificates acotados con las facturas, las fechas en que fueron emitidas, así como los conocimientos de embarque y las declaraciones de exportación, documentación obrante de fojas 6626 a 7192 del Expediente N° 3383-2008:

Comprobante de Pago		Nombre del Cliente	Fechas		DUE		Holding Certificate N°	Fecha	Fecha de Release o Liberación	
Fecha	N°		Conoc. Emb.	Orden Embarque	Nro.	Fecha				
EJERCICIO 2005										
31/08/2005	001-3146		29/08/2005	18/08/2005	118-2005-41-041108-01-2-00	05/09/2005	CRMPB 160105	16/08/2005	19/08/2005	
30/09/2005	001-3181		29/09/2005	22/09/2005	118-2005-41-046684-01-1-00	04/10/2005	CRMPB 156105 CRMPB 153105 CRMPB 180105	05/08/2005 03/08/2005 05/09/2005	22/09/2005	
							CRMPB 184105	07/09/2005		
31/10/2005	001-3219		28/10/2005	20/10/2005	118-2005-41-053665-01-9-00	09/11/2005	CRMPB 189105 CRMPB 213105 CRMPB 212105	16/09/2005 06/10/2005 06/10/2005	27/09/2005 20/10/2005	
21/11/2005	001-3229		07/11/2005	04/11/2005	118-2005-41-056800-01-4-00	24/1/05	CRMPB 215105 CRMPB 206105 CRMPB 222105	12/10/2005 03/10/2005 18/10/2005	04/11/2005	
30/11/2005	1,001-3234		25/11/2005	21/11/2005	118-2005-41-058882-01-8-00	06/12/2005	CRMPB 225105 CRMPB 197105 CRMPB 224105 CRMPB 230105	20/10/2005 26/09/2005 20/10/2005 25/10/2005	22/11/2005	



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

						CRMPB	229105	25/10/2005	
						CRMPB	249105	14/11/2005	
						CW	67105	26/09/2005	
						CW	69105	10/11/2005	
31/12/2005	001-3289	22/12/2005	19/12/2005	118-2006-41-002784-01-0-00	09/01/2006	CRMPB	237105	02/11/2005	19/12/2005
						CRMPB	238105	03/11/2005	
						CRMPB	252105	17/11/2005	
						CRMPB	253105	17/11/2005	
						CRMPB	264105	29/11/2005	
						CRMPB	268105	01/12/2005	
						CRMPB	273105	07/12/2005	
						CW	70105	01/12/2005	
31/12/2005	001-3288	27/12/2005	15/12/2005	118-2006-41-001845-01-6-00	05/01/2006	CRMPB	256105	23/11/2005	23/12/2005
						CRMPB	272105	06/12/2005	
EJERCICIO 2006									
27/01/2006	001-3325	28/01/2006	26/01/2006	118-2006-41-008618-01-0-00	08/02/2006	CRMPB	256105	23/11/2005	27/01/2006
						CRMPB	1106	03/01/2006	
						CRMPB	7106	11/01/2006	
						CRMPB	9106	14/01/2006	
						CW	1106	09/01/2006	
						CW	4106	19/01/2006	
24/02/2006	001-3348	24/02/2006	21/02/2006	118-200641013159-01-0-00	07/03/2006	CRMPB	006106	10/01/2006	22/02/2006
						CRMPB	5106	10/01/2006	
						CRMPB	3106	03/01/2000	
						CRMPB	2106	03/01/2000	
28/03/2006	001-3367	28/03/2006	24/03/2006	116-2006-41-019166-01-6-00	07/04/2006	CW	10106	13/03/2000	23/03/2006
28/03/2006	001-3366	28/03/2006	24/03/2006	118-2006-41-019164-01-8-00	06/04/2000	CRMPB	17106	30/01/2006	23/03/2006
						CRMPB	24106	02/02/2000	
						CRMPB	23106	02/02/2000	
						CRMPB	22106	02/02/2006	
						CRMPB	32106	16/02/2000	
						CRMPB	27106	06/02/2000	
						CRMPB	26106	06/02/2000	
						CRMPB	35106	20/02/2000	
						CRMPB	34106	20/02/2000	
						CRMPB	38106	23/02/2000	
						CRMPB	36106	21/02/2000	
						CRMPB	47106	27/02/2000	
10/04/2006	001-3393	08/04/2000	07/04/2000	118-2006-11-021857-01-5-00	26/04/2006	CRMPB	53106	13/03/2006	05/04/2000
						CRMPB	54106	13/03/2000	
						CRMPB	055/06	14/03/2006	
						CRMPB	60106	16/03/2000	
						CRMPB	66106	28/03/2000	
						CW	11106	14/03/2000	
						CW	12106	17-00-00	
10/04/2006	001-3415	26/04/2006	21/04/2006	118-2006-11-024355-01-0-09	09/05/2006	CRMPB	45106	27/02/2006	21/04/2006
						CRMPB	46106	27/02/2006	
						CRMPB	56106	15/03/2006	
						CRMPB	63106	20/03/2000	
						CRMPB	62106	20/03/2000	
						CRMPB	61106	20/03/2000	
						CRMPB	69106	29/03/2000	
						CRMPB	70106	30/03/2000	
						CRMPB	75106	31/03/2000	
						CAMPB	76106	02/04/2000	
						CRMPB	86106	05/04/2000	
						CRMPB	85106	05/04/2000	
						CW	8106	23/02/2000	
						CW	9106	01/03/2006	
29/05/2006	001-3444	29/05/2000	25/05/2000	118-2006-41-031156-01-1-00	09/06/2006	CAMPB	82106	04/04/2006	26/05/2006
						CAMPB	87106	06/04/2006	
						CAMPB	91106	10/04/2006	
						CAMPB	90106	10/04/2006	
						CAMPB	94106	11/04/2006	

M R 31



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

							CAMPB	93106	11/04/2006	
							CAMPB	92106	11/04/2006	
							CAMPB	100106	26/04/2006	
							CAMPB	99106	26/04/2006	
							CAMPB	108106	02/05/2006	
26/06/2006	001-3466		20/06/2006	13/06/2006	118-2006-41-035544-014-00	07/07/2006	CAMPB	102106	27/04/2006	02/06/2006
							CAMPB	111106	08/05/2006	
10/07/2006	001-3476		02/07/2006	23/06/2006	118-2006-41-038106-01-8-00	17/07/2006	CAMPB	118106	15/05/2006	26/06/2006
							CAMPB	117106	15/05/2006	
							CRMPB	120106	17/05/2006	
							CRMPB	119106	17/05/2006	
							CRMPB	122106	22/05/2006	
10/07/2006	001-3477		02/07/2006	23/06/2006	118-2006-41-038105-01-1-00	18/07/2006	CRMPB	109106	03/05/2000	22/06/2006
							CRMPB	142106	07/06/2006	
							CAMPB	141106	07/06/2006	
							CRMPB	148106	19/06/2006	
17/07/2006	001-3483		19/07/2006	08/07/2006	118-2006-41-041480-01-8-00	01/08/2006	CRMPB	125106	23/05/2006	07/07/2006
							CRMPB	124106	23/05/2006	

Que como se verifica de autos, aun cuando la Administración sustenta también su acotación en que la recurrente había recibido pagos adelantados de la empresa y que de conformidad a lo establecido en el contrato de venta de concentrados respecto a la transferencia de titularidad y de riesgo, ésta se había producido en el momento en que se efectuaron dichos adelantos, no se aprecia que la Administración haya identificado las fechas de dichos adelantos (limitándose a señalar que se hicieron unos antes y otros después del embarque), en cuyo caso, de ser cierta la afirmación de la Administración respecto a que según el contrato la transferencia se producía con cualquier pago adelantado efectuado por sus clientes a la recurrente, correspondía que este Tribunal verificara dicho hecho, lo que no ocurre en el presente caso, por lo cual aun cuando la Administración haya verificado en la contabilidad de la recurrente que los pagos adelantados fueron efectuados por BHL Resources Limited Inc. con fecha anterior al conocimiento de embarque y que fueron registrados como pago a algunas facturas cuyas operaciones son materia de controversia, ello no resulta relevante para determinar que en dichos momentos se haya producido la transferencia de propiedad habida cuenta de lo dispuesto en las cláusulas contractuales antes citadas sobre el momento en que debía operar la transferencia de titularidad.

Que sin embargo, en el presente caso, conforme se ha advertido del tenor de las cláusulas referidas al pago y al momento en que las partes pactaron que operaría la transferencia de titularidad, cabe concluir que no puede considerarse cualquier pago adelantado que hubieran realizado los clientes a la recurrente como Primer Pago o Pago provisional, toda vez que en el mismo contrato se describe de manera expresa cómo debían realizarse los pagos para atribuirles dicha condición, y según su texto, éstos se hacían después del embarque de los concentrados minerales, por lo que, en cualquier caso, la transferencia de titularidad y de riesgo de los mismos, al encontrarse condicionada a la realización de dichos pagos, se produjo después del embarque.

Que en ese sentido, no correspondía atribuir a dichas operaciones la naturaleza de ventas de bienes gravadas con el Impuesto General a las Ventas, por lo que procede levantar el reparo efectuado por la Administración y revocar la apelada.

Que asimismo, en relación al sustento de la Administración de que la transferencia de propiedad de los concentrados se realizó con la emisión de los Holding Certificates, cabe señalar que ha sido criterio reiterado de este Tribunal para la resolución de estos casos (Resoluciones N° 08974-3-2009 y 10813-3-2010), considerar que no es en dicho momento que se consideran transferidos los minerales si no ha sido pactado por las partes para ese efecto, por lo que no resulta relevante el hecho que en los Holding Certificates se haya consignado que los almacenes hubieran establecido que los concentrados estaban tanto a la orden y disposición de los bancos del exterior.





Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

Que cabe precisar que en la presente resolución se aplica, como en los casos de las Resoluciones N° 05682-2-2009, 20290-1-2011 y 15613-1-2014, el principio de la autonomía de las partes de decidir el contenido y términos de sus contratos, y en el caso de transferencia de bienes, de determinar la forma y momento en que ocurriría ésta, sin embargo, la diferencia del fallo de los casos resueltos con dicha jurisprudencia radica en que las cláusulas que definían los pagos anticipados o anticipos a los que aludían sus cláusulas de transferencia de titularidad y riesgo, no condicionaban los mismos a la emisión previa de los conocimientos de embarque, por lo que se determinaba la existencia de ventas internas, lo que no ocurre en el presente caso, en el que los contratos de los que derivan las operaciones reparadas precisan de manera expresa que los denominados Primer Pago o Pago Provisional deben ser posteriores a la emisión de los conocimientos de embarque correspondientes.

Que en atención a lo expuesto, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto a los demás argumentos de la recurrente.

Multas

Que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0011139 a 012-002-0011150 (fojas 7584 a 7595) fueron emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyeron en la determinación del Impuesto General a las Ventas de los periodos agosto de 2005 a julio de 2006 y que se establecieron como consecuencia del reparo antes analizado, por lo que al haber sido levantado, cabe emitir similar fallo respecto a las citadas multas.

Expediente N° 3369-2008

Que de autos se aprecia que en respuesta a la solicitud de devolución de saldo a favor materia de beneficio del periodo julio de 2006, presentada por la recurrente mediante el Formulario 4949 Expediente N° 01931805 de fecha 11 de agosto de 2006 (foja 4984 del Expediente N° 3383-2008), la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 0120180005900, disponiendo la devolución, por concepto de saldo a favor materia de beneficio correspondiente al periodo julio de 2006 por la suma de S/. 7'350,000.00.

Que sin embargo, mediante Resolución de Intendencia N° 012-018-0006579-SUNAT de 11 de enero de 2007 (fojas 66 y 67 del Expediente N° 3369-2008), la Administración indicó que debido a la fiscalización realizada a la recurrente por los periodos de agosto de 2005 a julio de 2006 se habían emitido resoluciones de determinación del Impuesto General a las Ventas en las que se determinó la existencia parcial de saldos a favor materia de beneficio de dichos periodos, por lo que declaró procedentes en parte las devoluciones efectuadas mediante Resoluciones de Intendencia por concepto del saldo a favor materia de beneficio por los periodos agosto 2005 a junio de 2006 detallados en la citada resolución de intendencia (foja 67 vuelta del Expediente N° 3369-2008), y también se declaró procedente en parte la solicitud de devolución efectuada a la recurrente mediante Resolución de Intendencia N° 0120180005900 por concepto de saldo a favor materia de beneficio correspondiente al periodo julio de 2006 por la suma de S/. 7'350,000.00, puesto que según la Resolución de Determinación, el saldo a favor materia de beneficio determinado ascendía a S/. 3'191,025.00.

Que en atención al recurso de reclamación presentado por la recurrente contra la resolución de intendencia aludida en el considerando anterior, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 0150140006979 de 28 de diciembre de 2007 (fojas 181 y 182 del Expediente N° 3369-2008) mediante la cual lo declara infundado y explica que la referida Resolución de Intendencia N° 012-018-0006579-SUNAT fue expedida como consecuencia de la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0011632 a 012-003-0011643 -giradas por Impuesto General a las Ventas de agosto de 2005 a julio de 2006, periodos materia de las solicitudes de devolución- cuyo recurso de reclamación interpuesto por

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

N° 03315-1-2015

la recurrente contra aquellas fue declarado infundado mediante la Resolución de Intendencia N° 0150140006976.

Que habida cuenta que en la presente resolución ha sido revocada la citada Resolución de Intendencia N° 0150140006976 y se ha levantado el reparo que sustenta, procede que la Administración atienda a dicho fallo y revoque, por tanto, la Resolución de Intendencia N° 0150140006979 de 28 de diciembre de 2007.

Que finalmente cabe indicar que el informe oral se llevó a cabo el 23 de marzo de 2015 con la asistencia de los representantes de ambas partes, según de aprecia de la constancia que obra en autos (foja 288 del Expediente N° 3369-2008).

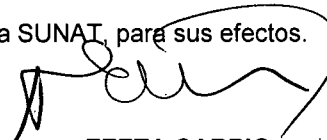
Con los vocales Ezeta Carpio, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente la vocal Zúñiga Dulanto.

RESUELVE:

1. **ACUMULAR** los procedimientos seguidos con Expedientes N° 3369-2008 y 3383-2008.
2. **REVOCAR** las Resoluciones de Intendencia N° 0150140006979 /SUNAT y 0150140006976 /SUNAT de 28 de diciembre de 2007.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


ZUNIGA DULANTO
VOCAL PRESIDENTA


EZETA CARPIO
VOCAL


RAMÍREZ MÍO
VOCAL


Huertas Valladares
Secretaria Relatora (e)
ZD/HV/YQ/rmh.